



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05-03-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 516

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)*».

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **14-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της από 16-10-2024 απάντησης του Τμήματος Γ - Συμμόρφωσης και Σχέσεων με

τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στο με αρ. αίτημα της προσφεύγουσας που αφορά στην τροποποίηση της με αρ. δήλωσης (αρ. ειδοπ.) και με ημερομηνία έκδοσης 08-11-2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

Επί της από **14-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την από 16-10-2024 απάντηση του Τμήματος Γ – Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στο με αρ. αίτημα της προσφεύγουσας, η οποία ζητούσε την τροποποίηση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου (με αρ. δήλωσης, αρ. ειδοπ., Α.Χ.Κ.), εκδοθείσας στις 08-11-2022, η προσφεύγουσα ενημερώθηκε ότι είχε παραγραφεί το δικαίωμά της να τροποποιήσει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει στοιχείων που ελήφθησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση των Η.Π.Α., από την οποία προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα τελικό ποσό φόρου **52.902,16€** έναντι αρχικού **51.786,44€**.

Σύντομο Ιστορικό

Στις 15-07-2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε, από κοινού με τον σύζυγό της, τη με αρ. δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε φόρος 51.786,44€ για την ίδια και 405,20€ για τον σύζυγό της. Ωστόσο, στη δήλωση αυτή, η προσφεύγουσα δεν δήλωσε μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης.

Στη συνέχεια, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, η φορολογική διοίκηση των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής διαβίβασε στοιχεία που έδειξαν ότι η προσφεύγουσα είχε εισπράξει μερίσματα ύψους 5.578,64€ από το εξωτερικό. Κατόπιν αυτού, η Φορολογική Διοίκηση την ενημέρωσε ηλεκτρονικά και την κάλεσε να υποβάλει σχετική τροποποιητική δήλωση.

Λόγω μη έγκαιρης ανταπόκρισης της προσφεύγουσας, στις 08-11-2022, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προχώρησε στην έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου (αρ. δήλωσης, αρ. ειδοπ., Α.Χ.Κ.) σύμφωνα με τις παρ. 2 & 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, συμπληρώνοντας στον κωδικό 296 το ποσό των μη δηλωθέντων μερισμάτων. Κατόπιν εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης, ο φόρος που αναλογεί στην προσφεύγουσα διαμορφώθηκε στα 52.902,16€, με αποτέλεσμα να προκύψει επιπλέον φόρος 1.115,72€, πλέον προσαυξήσεων.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. αίτημα στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ζητώντας διευκρινίσεις σχετικά με τη μη αναγραφή παρακρατηθέντος φόρου. Στις 14-11-2022, έλαβε απάντηση από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία οι πληροφορίες που διαβιβάζονται από τη Φορολογική Διοίκηση των Η.Π.Α. δεν περιλαμβάνουν τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Στη συνέχεια, με το με αρ. αίτημά της υπέβαλε τις σχετικές βεβαιώσεις από τη Φορολογική Αρχή των Η.Π.Α., όπου, εκτός από τα μερίσματα, αναγραφόταν και η παρακράτηση φόρου.

Στις 27-11-2023 η ως άνω Δ.Ο.Υ. απάντησε ότι είχε διενεργηθεί εκκαθάριση του φορολογικού έτους 2015, ζητώντας εκ νέου υποβολή των στοιχείων για το 2016, καθώς, εκ παραδρομής, η προσφεύγουσα είχε αποσταλεί τα σχετικά αρχεία μόνο για το έτος 2015. Εν συνεχεία, στις 09-03-2024, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. αίτημα αποστέλλοντας πλέον το ορθό αρχείο στη Δ.Ο.Υ. Κατόπιν, των ανωτέρω, έλαβε την από 16-10-2024 απάντηση από το Τμήμα Γ - Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με την οποία ενημερώθηκε ότι είχε παραγραφεί το δικαίωμά της να τροποποιήσει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, ωστόσο είχε τη δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την τροποποίηση και την εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, επικαλούμενη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή και εσφαλμένου υπολογισμού της φορολογικής της υποχρέωσης από τη φορολογική διοίκηση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής των Η.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, με την εγκύκλιο **Ε.2162/13-10-2020** με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. [...].

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου. Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης5. Με τα ΔΕΑΦ Α ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/4-04-2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:.....

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.....

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου -Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου -Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9....

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37** «Παραγραφή» του **ν. 5104/2024** ορίζεται ότι:

«**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. **1** παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 74** «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου» του **ν. 5104/2024** ορίζεται ότι:

«**1.** Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. **1**, εντός των προθεσμιών της παρ. **2**, και χωρίς την αίτηση που προβλέπεται σε αυτήν. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται

από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με το άρθρο 72.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **Ν.Δ. 2548/1953** "Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου" (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ. Α') ορίζεται ότι:

«Άρθρον ΙΧ

Μερίσματα και τόκοι πληρωνόμενοι υπό ελληνικής εταιρείας, θα απαλλάσσονται του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, εκτός αν ο δικαιούχος είναι πολίτης, κάτοικος ή εταιρεία των Ηνωμένων Πολιτειών.

Άρθρον ΧΙΥ

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπεται εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπη εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.»

Επειδή, με την **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» διευκρινίζεται 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.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1067/20-3-2015** με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 9 -Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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.1026/22.01.2014 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, σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων -Φορολογικού έτους 2016 ορίζεται ότι:

«Κωδικοί 683-684

Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα(μερίσματα, τόκους και δικαιώματα) από αλλοδαπή που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170 Β´). Δηλώνεται ο φόρος που παρακρατήθηκε στα πιο πάνω εισοδήματα, αν αυτά αποκτήθηκαν σε αλλοδαπές χώρες που έχουν δικαίωμα φορολόγησης. Σημειώνεται ότι προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. στις οικείες ενδείξεις θα συμπληρώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι και ο πολιτειακός φόρος.».

Επειδή, εν προκειμένω, στις 15-07-2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε, από κοινού με τον σύζυγό της, τη με αρ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, βάσει της οποίας προσδιορίστηκε φόρος 51.786,44€ για την ίδια και 405,20€ για τον σύζυγό της, χωρίς να δηλωθούν μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, η φορολογική διοίκηση των Η.Π.Α. διαβίβασε στοιχεία από τα οποία προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα είχε εισπράξει μερίσματα στην αλλοδαπή ύψους 5.578,64€, τα οποία δεν είχαν δηλωθεί. Εν συνεχεία, λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από πλευράς της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ.

ΙΓ' Αθηνών προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης συμπληρώνοντας στον κωδικό 296 το ποσό των μη δηλωθέντων μερισμάτων και προχώρησε στην έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου (αρ. δήλωσης, αρ. ειδοπ.) σύμφωνα με τις παρ. 2 & 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. Κατόπιν εκκαθάρισης της ως άνω δήλωσης, ο φόρος της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε στα 52.902,16€, ήτοι καταλογίστηκε επιπλέον οφειλή ποσού 1.115,72€ πλέον προσαυξήσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. αίτημα στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ζητώντας διευκρινίσεις σχετικά με τη μη αναγραφή παρακρατηθέντος φόρου. Στις 14-11-2022, η Δ.Ο.Υ. απάντησε ότι οι πληροφορίες που διαβιβάζονται από τις Η.Π.Α. δεν περιλαμβάνουν στοιχεία για τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή, στη συνέχεια, με το με αρ. αίτημά της, ισχυρίστηκε ότι είχε υποβάλει βεβαιώσεις της Φορολογικής Αρχής των Η.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, όπου αναγράφονταν τόσο τα μερίσματα όσο και η παρακράτηση φόρου επ' αυτών.

Επειδή, ωστόσο, εκ παραδρομής η προσφεύγουσα είχε υποβάλει τη σχετική βεβαίωση μόνο για το φορολογικό έτος 2015, ως εκ τούτου στις 27-11-2023, η Δ.Ο.Υ. απάντησε ότι διενήργησε την εκκαθάριση μόνο για το φορολογικό έτος 2015, ζητώντας εκ νέου υποβολή των σχετικών βεβαιώσεων για το 2016.

Επειδή, στις 09-03-2024, με το με αρ. αίτημα, η προσφεύγουσα υπέβαλε το ορθό αρχείο, ωστόσο στις 16-10-2024 ενημερώθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ότι είχε παραγραφεί το δικαίωμά της να τροποποιήσει τη δήλωση του φορολογικού έτους 2016, διατηρώντας μόνο το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προσβάλλεται η ως άνω από 16-10-2024 απάντηση του Τμήματος Γ – Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στο με αρ. αίτημα της προσφεύγουσας που αφορά στην τροποποίηση και εκ νέου εκκαθάριση της με αρ..... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, λαμβάνοντας υπόψη και την παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις της φορολογικής διοίκησης των Η.Π.Α. για το εν λόγω έτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε το σχετικό αίτημα τροποποίησης στις 09-03-2024, ήτοι εντός της τριετούς προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 74 του ν. 5104/2024, δεδομένου ότι η με αρ. δήλωσης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στις 08-11-2022.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, κατόπιν προσκόμισης της σχετικής βεβαίωσης της φορολογικής διοίκησης των Η.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015, έκανε δεκτό παρόμοιο ισχυρισμό της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015, και συμπλήρωσε το αντίστοιχο ποσό παρακράτησης φόρου στον κωδικό 684 «Φόρος που παρακρατήθηκε

ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα (μερίσματα, τόκους και δικαιώματα) αλλοδαπής που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα», σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β').

Επειδή, η εκκαθάριση της με αρ. δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016 βασίστηκε αποκλειστικά στα φορολογικά δεδομένα που παραλήφθησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής από τις Η.Π.Α., χωρίς να ληφθεί υπόψη η παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό τελικού φόρου 52.902,16€ έναντι αρχικού 51.786,44€.

Ωστόσο, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε βεβαίωση της φορολογικής διοίκησης των Η.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016, βάσει της οποίας αποδεικνύεται η παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή ύψους \$1.764,18.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή και εσφαλμένου υπολογισμού της φορολογικής της υποχρέωσης από τη φορολογική διοίκηση, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός. Κατόπιν τούτου, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016 θα πρέπει να τροποποιηθεί και να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση, ώστε να συμπεριληφθεί ο φόρος που έχει ήδη παρακρατηθεί στην αλλοδαπή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **14-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αρ. ειδοπ. / 08-11-2022 και με αρ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.