



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσ/νίκη, 13/03/2025

Αρ. απόφασης: 403

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332255

e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 17.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.11.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με βάση την υπ' αριθ. /03.07.2024 αρχική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με βάση την υπ' αριθ. /03.07.2024 αρχική δήλωση, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης/08.11.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με βάση την υπ' αριθ. /03.07.2024 αρχική δήλωση προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό πληρωμής 1.250,22€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 03.07.2024, την με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων α) ποσό 16.207,03€ στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης», β) ποσό 4.051,63€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17, 20 και 21» με χώρα προέλευσης του εισοδήματος του την Νορβηγία.

Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ ή να αποστείλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεριληφθέντα από τον ίδιο ποσά και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό

ειδοποίησης/07.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπολογίζοντας και τον φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή σε 1.988,43€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενος ότι η φορολογική αρχή λανθασμένα κατά την εκκαθάριση της δήλωσης δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 4.051,63€ που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή – ως εκπίπτον από τον φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα.

Επειδή, στο άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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..... 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.».

Επειδή, στο άρθρο 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του ν.4172/2013 ορίζεται 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...».

Επειδή, στο άρθρο 15 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%

Επειδή, στο άρθρο 16 «Μείωση φόρου εισοδήματος» του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο

χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε εννιακόσια (900) ευρώ για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε χίλια εκατόν είκοσι (1.120) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα..... 2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά είκοσι (20) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις μέχρι του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στο άρθρο 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«..6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58), 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, στο άρθρο 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 δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή, σύμφωνα με την 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»:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1067/2015 με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του Ν. 4172/2013:

«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.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με τον Ν. 1924/1991 (ΦΕΚ 16/15-2-91/τ.Α΄) Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Νορβηγίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σχετικά με τους φόρους του εισοδήματος και κεφαλαίου μετά του συνημμένου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου

«Άρθρο 15 Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 17, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτήν μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο 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 για κάθε περίοδο δώδεκα μηνών και

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος είναι κάτοικος του Κράτους, του οποίου είναι κάτοικος ο δικαιούχος και του οποίου (εργοδότη) το αντικείμενο της δραστηριότητάς του δε συνίσταται στην εκμίσθωση εργατικών χεριών (hiringout of labour) και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση, την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

Εν τούτοις, στο μέτρο που η προαναφερόμενη αμοιβή εξαιρείται από τη φορολογία στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος ή κατ' εφαρμογή αυτού του άρθρου, θα εξαιρείται από φορολογία σε αυτό το Κράτος, η αμοιβή θα φορολογείται στο άλλο Κράτος.....

Άρθρο 24 Αποφυγή διπλής φορολογίας ή διπλής φορολογίας

Στη Νορβηγία

1. Όταν ένας κάτοικος Νορβηγίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, φορολογείται στην Ελλάδα ή Νορβηγία, τηρουμένων των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, εξαιρεί αυτό το εισόδημα ή κεφάλαιο από τη φορολογία.

2. Όταν ένας κάτοικος Νορβηγίας αποκτά εισοδήματα τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 των άρθρων 8, 10, 11 και 12, της παραγράφου 4 των άρθρων 15, 16 και 21, μπορεί να φορολογούνται στην Ελλάδα ή Νορβηγία, μπορεί να χορηγεί έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του προσώπου ενός

ποσού ίσου προς το φόρο που καταβλήθηκε στην Ελλάδα. Η χορηγούμενη πίστωση στο ανωτέρω αναφερόμενο πρόσωπο έναντι του φόρου εισοδήματος που καλύπτεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 8 περιλαμβάνει κάθε ποσό του εν λόγω φόρου του καταβαλλόμενου στην Ελλάδα σε σχέση με πλοίο από το οποίο προέρχεται το εισόδημα. Εν τούτοις, αυτή η έκπτωση δεν ξεπερνά το τμήμα εκείνο του φόρου, όπως υπολογίστηκε πριν χορηγηθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί σε τέτοια εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Ελλάδα.

3. Όταν, σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της Σύμβασης, εισόδημα ή κεφάλαιο που αποκτήθηκε από κάτοικο της Νορβηγίας εξαιρείται από τη φορολογία στη Νορβηγία, η Νορβηγία μολαταύτα, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομένοντος εισοδήματος ή κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, μπορεί να συνυπολογίζει το εξαιρεθέν εισόδημα ή κεφάλαιο.

Στην Ελλάδα

Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος Κεφαλαίου, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στη Νορβηγία, η Ελλάδα παραχωρεί: α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Νορβηγία β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Νορβηγία. Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στη Νορβηγία».

Επειδή, σύμφωνα με την Α1061/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής» :

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ) 19. Υποπίνακας 4Α (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ)

« ιδ. Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από

μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Στην ίδια περίπτωση περιλαμβάνεται και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, για το οποίο επιλέγεται η ένδειξη «Λοιπές περιπτώσεις». Στους κωδικούς αυτούς αναγράφεται και ο φόρος που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές και οι προπονητές, από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία αλλοδαπής καθώς και για το εισόδημα των εκπαιδευτών των Διαιτητών Ομαδικών Αθλημάτων από τις Ομοσπονδίες αλλοδαπής και θα επιλέγεται εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης ή λοιπές περιπτώσεις. Ομοίως αναγράφεται κι ο φόρος που αποδεδειγμένα παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για είσπραξη αποζημίωσης που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από οποιονδήποτε αλλοδαπό φορέα χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή ή/και έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εν λόγω εισοδήματα, εκπίπτει από τον φόρο της παρούσας περίπτωσης με βάση τις κείμενες διατάξεις του ΚΦΕ, ήτοι μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται. Δεν συμπληρώνεται στους κωδικούς αυτούς τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 25-04-2024 οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 της ΑΑΔΕ «2.5.13 Κωδικοί 651-652

Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε συνολικά στην αλλοδαπή, δηλαδή τόσο αυτός που τυχόν παρακρατήθηκε στην πηγή όσο και ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε επιπρόσθετα εκ των υστέρων στην αλλοδαπή, για το εισόδημα που συμπληρώνεται στους κωδικούς 389-390 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης). ΠΡΟΣΟΧΗ: Σε κάθε κωδικό φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή του εντύπου Ε1 θα επιλέγεται:

- εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης.
- λοιπές περιπτώσεις.

Τα παραπάνω ισχύουν για την πίστωση φόρου αλλοδαπής από όλες τις κατηγορίες των εισοδημάτων και συγκεκριμένα τους 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 και τέλος τους κωδικούς 867-868 για εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β)....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την 03.07.2024, την με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, στην οποία συμπεριέλαβε, τους εξής κωδικούς - ποσά :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	
	ΚΩΔ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής	049	7411,72
Επιφάνεια σε τ.μ. μισθωμένης κατοικίας	091	98
Φιλοξενούμενος σε κύρια κατοικία	092	1
Μήνες για τους οποίους καταβάλατε ενοίκιο κύριας κατοικίας ή φιλοξενηθήκατε	097	12
Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ	301	8.186,61
Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών ΔΣ (περ. 1,2, 3,4 και 17)	315	558,07
Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	16.207,03
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 12,15,18 και 19	651	4.051,63
ΑΦΜ ιδιοκτήτη	801	

Επειδή, κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθ./03.07.2024 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του προσφεύγοντος από την

Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, μετά τον έλεγχο των δικαιολογητικών της, λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα από αυτόν ποσά στους οικείους κωδικούς, μεταξύ άλλων ποσό 16.207,03€ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και ποσό 4.051,63€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17, 20 και 21» γεγονός που αποτυπώνεται και στην προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/08.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, ο φόρος κλίμακας επί του συνόλου των εισοδημάτων (24.378,04€) του προσφεύγοντος υπολογίστηκε σε 4.325,85€ ως κάτωθι:

Πίνακας 1

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ Ε1	ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΗΜΕΔΑΠΗ	301	8.186,61€
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗ	389	16.207,03€
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		24.393,64€
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		15,60€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		24.378,04€
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		0-10.000*9% = 900,00€ 10.001-20.000*22%= 2.200,00€ 20.001-30.000*28% = 4378,04*28% = 1.225,85€
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		4.325,85€

Επειδή, ο φόρος επί του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης του προσφεύγοντος (16.207,03€) υπολογίστηκε σε 2.265,55€ (10.000,00€X9% + 6.207,03€X22%). Επομένως το ποσοστό του φόρου κλίμακας του εισοδήματος αλλοδαπής επί του συνολικού φόρου κλίμακας εισοδημάτων του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 52,37% (2.265,55€/4.325,85€). Κατά συνέπεια ο φόρος που αναλογεί για το εισόδημα της αλλοδαπής (Νορβηγία) στην Ελλάδα δε δύναται να υπερβαίνει ποσό ύψους 1.988,43€ (2.265,55€ - 277,12€ (επιμερισμός του ως άνω ποσού μείωσης του φόρου άρθρου 16 ΚΦΕ 529,13X2.265,55/4325,85)). Το εν λόγω ποσό φόρου

αλλοδαπής υπολογίστηκε και κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

Πίνακας 2

ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	4.325,85€
ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΚΦΕ	529,13€
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	3.796,72€
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ ΣΤΗΝ ΗΜΕΔΑΠΗ (ΚΩΔ 313)	558,07€
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ (ΚΩΔ 651)	1.988,43€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.250,22€

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς προέβη στην εκκαθάριση της υπ' αρ./03.07.2024 αρχικής δήλωσης, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη πράξη, βάσει της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.250,22€.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 17.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, με ΑΦΜ

Φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2023:

Υπ' αρ. ειδοποίησης/08.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, με βάση την υπ' αριθ./03.07.2024 αρχική δήλωση.
Χρεωστικό ποσό : 1.250,22€ (Α.Χ.Κ./.....)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.