



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-03-2025

Αριθμός απόφασης:404

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@aaade.gr

Url:www.aaade.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 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 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.Την από 17-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό δήλωσηςκαι αριθμό ειδοποίησης/21-10-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

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

Επί της από 17-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά, με επιφύλαξη, στις 31-07-2024 τη με αριθμό καταχώρησηςαρχική, κοινή με τον σύζυγό της, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, με συμπληρωμένο τον κωδικό 020 ότι πληρεί τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 12 παρ.2 περ. στ' του Ν.4172/2013 προκειμένου να εφαρμοστεί η κλίμακα φορολόγησης των μισθωτών για τις ως άνω αποδοχές, καθώς και τον κωδικό 652 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή» με το ποσό των 11.758,11€. Η ΔΟΥ, κατόπιν ελέγχου της δήλωσης και των δικαιολογητικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν έκανε δεκτή την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 περ. στ' Ν.4172/2013, για τον λόγο ότι η προσφεύγουσα δήλωσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στην αλλοδαπή και δεν προέκυπτε αν η περίοδος που απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στην αλλοδαπή και η περίοδος που απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, για το οποίο ζητά την εφαρμογή του άρθρου 12 παρ.2 περ. στ' Ν.4172/2013, συμπίπτουν χρονικά ή όχι. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Εντός του 2023 μετέφερε την φορολογική της κατοικία από την Δανία στην Ελλάδα. Στην φορολογική δήλωση που υπέβαλε για το έτος 2023 στην Ελλάδα, δήλωσε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στην Δανία μέχρι την μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας στην Ελλάδα, οπότε συνέχισε να εργάζεται για τον ίδιο εργοδότη που έχει έδρα στην Δανία, μένοντας στην Ελλάδα, με συμβόλαιο παροχής υπηρεσιών. Σχετικά προσκομίζει φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Δανία, βεβαίωση εργοδότη και κατάσταση μισθοδοσίας, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε, τα συμβόλαια εργασίας και έντυπο Ε3 έτους 2023.

2. Στην Ελλάδα αναγνωρίστηκε φόρος που καταβλήθηκε στην Δανία ύψους 4.565,68€, ενώ αποδόθηκε στην αλλοδαπή φόρος ύψους 11.758,11€. Πρέπει να αναγνωρισθεί πλήρης έκπτωση του φόρου αλλοδαπής, βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Δανίας, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φόρος κλίμακας υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα και όχι αυτοτελώς για το εισόδημα στην αλλοδαπή και στην ημεδαπή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ΚΦΔ : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72. 2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας

ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.4172/2013 : **«Άρθρο 3. Υποκείμενα του φόρου 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.....

Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία. 1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή..... 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2064/27-10-2023 : «1. Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προσδιορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, προκειμένου να υπαχθεί σε φόρο στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ (Υποκείμενα του φόρου)..... 3. Επισημαίνεται ότι εφόσον ένα πρόσωπο δηλώνει την πρόθεσή του για το μέλλον να είναι ή να καταστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, προβαίνοντας σε σχετική δήλωση ή εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, τότε για το πρόσωπο αυτό δεν εξετάζονται τα κριτήρια του άρθρου 4 ΚΦΕ κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Τα κριτήρια θα εξετασθούν αν και εφόσον προκύψει αμφισβήτηση ως προς το αν το εν λόγω πρόσωπο είναι πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή όχι.....

8. Επισημαίνεται ότι, καθώς το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται σε ετήσια βάση, το φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, που μεταφέρει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, σε κάθε περίπτωση, υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το έτος εκείνο στο οποίο συμπληρώνεται το χρονικό διάστημα των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών, αθροιστικά.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013 : «1. 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. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1047/12-2-2015 δόθηκαν διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 Ν. 4172/2013 :«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παρ.25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α'151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

2. Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, από 1.1.2014 διακρίνονται τέσσερις (4) κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων (σχετ. παρ.2 άρθρου 7 ν.4172/2013).

3. Στη νέα Β' κατηγορία-πηγή ενοποιήθηκαν οι πηγές Δ', Ζ' και Ε' (δηλαδή αντίστοιχα εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και εισόδημα από αγροτική εκμετάλλευση) υπό το γενικό χαρακτηρισμό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. άρθρο 21 ν.4172/2013).

Κατά συνέπεια, δεν διαφοροποιείται πλέον η φορολογική μεταχείριση μεταξύ κάποιου που σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, αποκτούσε εισόδημα που χαρακτηριζόταν ως Ζ' πηγής (εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα) ή ως Δ' πηγής (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).....

5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην

περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις, για να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, πρέπει η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους. Η υπαγωγή στην ανωτέρω διάταξη καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενουμένων στους οποίους έχει παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή.

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1120/25.4.2014, δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη (παρ.6 του παρόντος), οι αμοιβές, αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες (ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με το ν.2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, και προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, θεωρείται ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και συνεπώς υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.

7. Τέλος, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και παράλληλα αποκτά εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, φορολογείται για το μεν εισόδημα από μισθωτή εργασία των περ.α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, ενώ για το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 του νόμου αυτού....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα από τις 12-06-2023 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και δηλώνει διεύθυνση κατοικίας, επί της οδού Επιπλέον, ασκεί δραστηριότητα με ημερομηνία έναρξης στις 13-06-2023 και περιγραφή : α)υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με προσωπική εργασία και β)υπηρεσίες οικονομοτεχνικών μελετών. Η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας συμπίπτει με την διεύθυνση κατοικίας.

Επειδή η προσφεύγουσα, στην υπ'αριθμ./31-07-2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, δήλωσε στον κωδικό 426 «ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας», ποσό 26.082,00€ που αφορά παροχή υπηρεσιών προς το Ευρω-Μεσογειακό Ίδρυμα Υποστήριξης των Υπερασπιστών των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων με έδρα στην Δανία, βάσει του από 30-06-2023 Συμφωνητικού Συμβουλευτικής. Ειδικότερα, σύμφωνα με το εν λόγω συμφωνητικό που υπέγραψε η προσφεύγουσα με το Ίδρυμα, συμφωνείται η προσφεύγουσα να παρέχει, εργαζόμενη εξ αποστάσεως, συμβουλευτικές υπηρεσίες για την υποστήριξη των οικονομικών, διοικητικών εργασιών και θεμάτων ανθρωπίνου δυναμικού του Ιδρύματος. Συγκεκριμένα, οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, ως Συμβούλου, περιλαμβάνουν παροχή υπηρεσιών σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων, υποστήριξη στην προετοιμασία ελέγχων, διευκόλυνση σχέσεων με τράπεζες και παρόχους λογιστικών υπηρεσιών, διαχείριση θεμάτων προσωπικού, παρακολούθηση νομοθεσίας. Συνεπώς, από το περιεχόμενο του συμφωνητικού προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες, στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής και συνεπώς δεν φέρει την εμπορική ιδιότητα. Περαιτέρω, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από την επιχειρηματική της δραστηριότητα ύψους 26.082,00€, έτους 2023, προέρχεται αποκλειστικά από την παροχή των υπηρεσιών της προς το Ευρω-Μεσογειακό Ίδρυμα Υποστήριξης των Υπερασπιστών των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων με έδρα στην Δανία. Συγκεκριμένα, προσκομίζει έξι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που έχει εκδώσει προς το εν λόγω ίδρυμα, αξίας εκάστου 4.347,00€ και συνολικής αξίας 26.082,00€, η δε μηνιαία αμοιβή ύψους 4.347,00€ προβλέπεται και από το ανωτέρω Συμφωνητικό.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 26.942,25€ που αφορά αποδοχές από την μισθωτή εργασία στο ίδιο ως άνω Ευρω-Μεσογειακό Ίδρυμα στην Δανία. Για την απόδειξη του ισχυρισμού της ότι παρείχε μισθωτή εργασία στο Ίδρυμα μέχρι την μετεγκατάστασή της στην Ελλάδα, προσκομίζει :

α) την από 04-11-2021 σύμβαση εργασίας που υπέγραψε με το Ίδρυμα και βάσει αυτής συμφωνείται να εργάζεται σε καθεστώς πλήρους απασχόλησης ως λογίστρια και υπάλληλος Διοίκησης στην Κοπεγχάγη, ενώ, βάσει του από 30-06-2023 Συμφωνητικού Συμβουλευτικής, συμφωνείται να εργάζεται εξ αποστάσεως,

β)την από 29-10-2024 βεβαίωση εργασίας του εργοδότη, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα εργάζεται στο Ίδρυμα από 04-11-2021, με σύμβαση μισθωτής εργασίας έως τον Ιούνιο του 2023 και από τον Ιούλιο του 2023 με σύμβαση παροχής συμβουλών, εκδίδοντας μηνιαία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών,

γ)τα υπ'αριθμ./27-07-2023,/25-08-2023,/25-09-2023,/26-10-2023,/27-11-2023 και/14-12-2023 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα με πελάτη το Ευρω-Μεσογειακό Ίδρυμα,

δ)κατάσταση αποδοχών για την περίοδο από 01-01-2023 έως 30-06-2023, από την οποία προκύπτει ότι εισέπραξε από το Ίδρυμα αποδοχές ύψους 253.461,28 κορώνες Δανίας, για τις οποίες υπέβαλε φορολογική δήλωση στην Δανία, όπως προκύπτει από το εκκαθαριστικό

σημείωμα έτους 2023 της φορολογικής υπηρεσίας Δήμου Κοπεγχάγης που προσκομίζει με επίσημη μετάφραση και την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης, σύμφωνα με το οποίο, η φορολογική υποχρέωση καλύπτει 181 ημέρες και λήγει στις 30-06-2023. Το ποσό των 26.942,25€ που δηλώνει στην φορολογική δήλωση στην Ελλάδα ισοδυναμεί με το ποσό των 200.744 κορωνών Δανίας που αποτυπώνεται ως φορολογητέο εισόδημα στο εκκαθαριστικό σημείωμα έτους 2023 της φορολογικής υπηρεσίας Δήμου Κοπεγχάγης.

Συνεπώς, από την αξιολόγηση όλων των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζει η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι απέκτησε το εισόδημα από μισθωτή εργασία ύψους 26.942,25€ πριν την έναρξη και όχι παράλληλα με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ώστε δεν συντρέχει απαγόρευση εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο αυτής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο 12 παρ.2 περ. στ' του Ν.4172/2013, ήτοι η προσφεύγουσα, κατά το υπό κρίση έτος, συνδέεται με ένα νομικό πρόσωπο με έγγραφη σύμβαση παροχής υπηρεσιών, δε φέρει την εμπορική ιδιότητα και η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας είναι ίδια με τη διεύθυνση της οικίας της. Συνεπώς, ο ισχυρισμός ότι πρέπει να εφαρμοστεί η εν λόγω διάταξη για το ποσό των 26.082,00€ που δηλώνει ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4172/2013 : «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/22-01-2014 : «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 τη Σύμβαση Ελλάδας-Δανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Ν.1986/91) : «**Άρθρο 4 Κάτοικος 1.** Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σε αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή έδρας διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου

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 ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή 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 ημερολογιακό έτος και 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....

Άρθρο 23 Μέθοδοι για την αποφυγή της διπλής φορολογίας Η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως ακολούθως : 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο μνημονευόμενο κράτος χορηγεί : α) σαν έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου ένα ποσό ίσο με τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος σ' αυτό το άλλο Κράτος Μία 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 σ' αυτό το άλλο Κράτος»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1067/20-03-2015 : «**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.1026/22.1.2014 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 την ΠΟΛ 1060/19-03-2015 : «.....4. Όσον αφορά στην πίστωση του φόρου αλλοδαπής, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 4, 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 (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 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 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.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν επιστρέφεται, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση (επιστροφής) δεν θα είχαμε επιστροφή φόρου, αφού αυτός δεν θα είχε αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους ή την προκαταβολή), αλλά απλώς μία καταβολή ποσού από το Δημόσιο προς το νομικό πρόσωπο μη προβλεπόμενη από το νόμο...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2089/05-05-2021 : «2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, 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 (παρ. 1). 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 (παρ. 2).»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1061/2024 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 : «Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Α. ΓΕΝΙΚΑ.....

4. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης αναγράφονται στους κωδικούς που προβλέπονται σε κάθε κατηγορία εισοδημάτων (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου) στους Υποπίνακες 4Α, 4Β, 4Γ, 4Δ, 4Ε. Η αναγραφή γίνεται σε ευρώ και στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα έχουν αποκτηθεί σε ξένο νόμισμα λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής. Σε περίπτωση περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.....

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, οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, 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 του φόρου που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή αναγράφεται στους σχετικούς κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, όπως αναλύονται κατωτέρω και σε κάθε ένα από τους κωδικούς αυτούς θα επιλέγεται:

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

-λοιπές περιπτώσεις.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύναται να καλούνται στην αρμόδια για την υποβολή της δήλωσης υπηρεσία για προσκόμιση δικαιολογητικών. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ (άρθρο 9) και στον ΚΦΔ (άρθρο 20) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (Β' 170).

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.....

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..... 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 προαναφερθείσες διατάξεις, όταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο φόρος εισοδήματος που καλείται να καταβάλει αναφορικά με το εισόδημα αλλοδαπής, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και αποδεικνύεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Η μείωση του φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης στην Ελλάδα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 26.942,25€ και στον κωδικό 652 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ.12,15,18 & 19» το ποσό των 11.758,11€, για τα οποία ελέγχθηκαν από τη ΔΟΥ τα δικαιολογητικά που προσκόμισε και έγιναν δεκτά. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, πιστώθηκε φόρος αλλοδαπής ύψους 4.565,68€ που ισούται με το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, όπως προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, αναλυτικότερα, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ./31-07-2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, δήλωσε συνολικά φορολογητέα εισοδήματα ύψους 51.582,75€, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Κωδικός 390	Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης	26.942,25€
Κωδικός 402	Καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	24.640,50€
	ΣΥΝΟΛΟ :	51.582,75€

Για τα συνολικά εισοδήματα ύψους 51.582,75€ ο φόρος κλίμακας ανέρχεται στο ποσό των 14.596,41€, όπως προκύπτει από τον κάτωθι πίνακα :

	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ
	10.000,00€	9%	900,00€
	10.000,00€	22%	2.200,00€
	10.000,00€	28%	2.800,00€
	10.000,00€	36%	3.600,00€
	11.582,75€	44%	5.096,41€
ΣΥΝΟΛΑ :	51.582,75€		14.596,41€

Επειδή, ειδικότερα, για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 26.942,25€ αντιστοιχεί στην Ελλάδα φόρος ύψους 5.043,83€, όπως προκύπτει από τον κάτωθι πίνακα :

	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ
--	--------------------	-------------------------	------------

	10.000,00€	9%	900,00€
	10.000,00€	22%	2.200,00€
	6.942,25	28%	1.943,83€
ΣΥΝΟΛΑ :	26.942,25€		5.043,83€

Από το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην Ελλάδα για το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 5.043,83€, αφαιρέθηκε το ποσό της μείωσης φόρου βάσει του άρθρου 16 του Ν.4172/2013 ύψους 478,15€, καθώς ήδη αφαιρέθηκε από τον φόρο κλίμακας ύψους 14.596,41€, το δε υπόλοιπο ποσό 5.043,83€-478,15€=4.565,68€ είναι το ποσό του φόρου που ορθά αναγνωρίστηκε ως φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή (πίστωση φόρου αλλοδαπής), κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθμ./31-07-2024 δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν έγινε δεκτή η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15 Ν.4172/2013 και για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζεται η μείωση φόρου του άρθρου 16. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να υπολογιστεί το συνολικό ποσό των 11.758,11€ που κατέβαλε στην αλλοδαπή, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 17-11-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα των μισθωτών-συνταξιούχων της παρ.1 του άρθρου 15 Ν. 4172/2013.

Καλείται ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.