



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21/6/2023

Αριθμός απόφασης: 688

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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

δ. 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 24/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΝΕΟΥ ΨΥΧΙΚΟΥ, επί της, κατά της από 16/01/2023 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθμ. /30.05.2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 16/01/2023 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής ύψους 23.648,40 €. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε με βάση την υπ' αριθμ. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, που υπέβαλε ο προσφεύγων στην οποία δήλωσε το ποσό των 66.822,15 € στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και το ποσό των 20.216,89 € στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 και 20», το οποίο η Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ δεν έλαβε υπόψη κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκε βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής με Apostille.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εργάστηκε στο ιατρικό κέντρο στην πόλη της από το Νοέμβριο του 2020 έως τον Απρίλιο του 2021, όταν και αναγκάστηκε να διακόψει την εργασιακή του σχέση για ιατρικούς λόγους και να επιστρέψει στην Ελλάδα. Κατά την υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, δήλωσε τα εισοδήματα που έλαβε από το με βάση τις μηνιαίες μισθοδοτικές καταστάσεις που του απέστειλε ο εργοδότης.
- Παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 67 παρ. 6 του ν. 4172/2013 και της διατάξεως του άρθρου 14 του ν. 4984/2022 καθώς κατά παράνομο τρόπο φορολογήθηκε στην Ελλάδα για εισοδήματα που απέκτησε στη Γαλλία, για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος στην πηγή.
- Παράνομη αιτιολογία της προσβαλλόμενης- παρανομία της ΠΟΛ. 1026/2014 καθώς κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησεως. Η εν λόγω διάταξη της άνω ΠΟΛ στο μέτρο, κατά το οποίο, ως κανονιστική διοικητική πράξη πλέον, δεν καθορίζει δικαιολογητικά αποδείξεως εκ μέρους του εργαζόμενου του παρακρατηθέντος από αλλοδαπό εργοδότη φόρου, αλλά δικαιολογητικά ελέγχου και αποδείξεως της πραγματικής καταβολής του φόρου εκ μέρους του τελευταίου προς την αλλοδαπή δημοσιονομική αρχή είναι παράνομη, καθώς εκφεύγει των ορίων της νομοθετικής εξουσιοδότησεως της διατάξεως του άρ. 16 παρ. 2 του ν. 4174/2013, κατά την οποία και επί τη βάση της διατάξεως του άρ. 9 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, ο Γενικός Γραμματέας εξουσιοδοτείται να καθορίσει τα δικαιολογητικά έγγραφα αποδείξεως της παρακρατήσεως και όχι της πράγματι αποδόσεως.
- Ακύρωση της προσβαλλόμενης λόγω της δυνατότητας διαπιστώσεως εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής του πράγματι παρακρατηθέντος και αποδοθέντος εκ μέρους του εργοδότη του φόρου.
- Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, του κράτους δικαίου και της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, καθώς καίτοι άμεσα χωρίς καμία καθυστέρησή προέβη σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες, εντούτοις η Δ.Ο.Υ. χωρίς να αναμένει έστω και λίγο (αφού δεν υπήρχε καν ζήτημα παραγραφής) κατά παράβαση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών του τίτλου, προέβη σε βεβαίωση του φόρου και κατά συνέπεια στην διπλή του φορολόγηση.

Ο προσφεύγων μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς υπέβαλε το υπ' αριθμ. /30.05.2023 υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε τα στοιχεία που του απέστειλε η Φορολογική Αρχή της Γαλλίας κατόπιν του από 23/11/2022 αιτήματός του. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα της ηλεκτρονικής του αλληλογραφίας με την αλλοδαπή φορολογική αρχή και εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος ετών 2020 και 2021.

Εν συνεχεία, την 14/06/2023, απεστάλησαν στην Υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος ετών 2020 και 2021, τα οποία έλαβε ο προσφεύγων από τη Φορολογική Αρχή της Γαλλίας και τα οποία φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του αρμόδιου υπαλλήλου, ενώ το εκκαθαριστικό σημείωμα του έτους 2020 φέρει και Apostille. Επίσης, με στο ίδιο μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου επισυνάπτεται και περαιτέρω αλληλογραφία του προσφεύγοντος με τη Φορολογική Αρχή της Γαλλίας που αφορά στην επικύρωση με Apostille και του εκκαθαριστικού σημειώματος του έτους 2021.

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 τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2014:

«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, εν προκειμένω, την 14/07/2022, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, στην οποία δήλωσε το ποσό των 66.822,15 € στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και το ποσό των 20.216,89 € στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 και 20», με βάση τις μηνιαίες μισθοδοτικές καταστάσεις που του απέστειλε το ιατρικό κέντρο στην πόλη της Γαλλίας στο οποίο εργάστηκε από το Νοέμβριο του 2020 έως τον Απρίλιο του 2021.

Επειδή κατά την εκκαθάριση της ως άνω Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, και τη συνακόλουθη έκδοση της από 16/01/2023 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 20.216,89 € που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 και 20» με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκε βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής με Apostille.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων την 23/11/2022 απέστειλε αίτημα στη Γαλλική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών- Τμήμα Φορολογίας Αλλοδαπών ζητώντας την παροχή πληροφοριών και βεβαιώσεων για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2020 και 2021. Η γαλλική φορολογική αρχή απέστειλε στον προσφεύγοντα μήνυμα επιβεβαίωσης της παραλαβής του αιτήματός του την 23/01/2023 και ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα την 25/05/2023 όταν και του απέστειλε εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος έτους 2021 το οποίο δεν φέρει Apostille. Στο ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα αναφέρεται στο πεδίο «φορολογικά εισοδήματα αναφοράς» το ποσό των 58.219,00 € και στο πεδίο «συνολικό ποσό παρακράτησης φόρου» το ποσό των 20.217,00 €.

Επειδή, εν συνεχεία, την 01/06/2023, η γαλλική φορολογική αρχή απέστειλε στον προσφεύγοντα εκκαθαριστικά φόρου εισοδήματος ετών 2020 και 2021, τα οποία φέρουν υπογραφή και σφραγίδα του αρμόδιου διοικητικού υπαλλήλου του Τμήματος Φορολογίας Φυσικών Προσώπων μη Κατοίκων του Τμήματος Φορολογίας Αλλοδαπών της Γαλλικής Διεύθυνσης Δημόσιων Οικονομικών.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δύναται να επαληθεύσει τα ποσά εισοδήματος και φόρου όπως αυτά απεικονίζονται στα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα εκκαθαριστικά σημειώματα με τα στοιχεία που θα αποστείλει η Γαλλία στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες Ε.Ε. (Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας) και να προβεί σε νέα εκκαθάριση λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 2 και 3 και 36 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση που διαπιστώσει διαφορές σε επόμενο στάδιο.

Επειδή, από το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων και πραγματικών περιστατικών αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι το αίτημα του προσφεύγοντος περί συμψηφισμού του παρακρατηθέντος στη Γαλλία φόρου εισοδήματος πρέπει να γίνει δεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/02/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.