



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 04/12/2017

Αριθμός απόφασης:6129

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **του** **του**, **ΑΦΜ**, κάτοικο επί της οδού κατά της **υπ'αριθμ...../2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την **υπ'αριθμ...../2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016** της οποίας αιτείται την ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** **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 υπ' αριθμ...../2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ..... αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ποσό πληρωμής **12.666,09 ευρώ**.

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

- Ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και επειδή λαμβάνει μισθό από την Γερμανία ως μη απεσταλμένος μεταφραστής στην Πρεσβεία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στην Αθήνα, τυγχάνει εφαρμογής η Διακρατική Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας (ν.52/1967).
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επικαλούμενος την διάταξη της παρ.2 του άρθρου 10 της σύμβασης θεωρεί ότι η Ελλάδα έχει αποκλειστική αρμοδιότητα φορολόγησης του μισθού του και για τον λόγο αυτό η Γερμανία κακώς προβαίνει σε παρακράτηση φόρου από τον μισθό του.
- Ωστόσο οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 10 της εν λόγω σύμβασης θα πρέπει να ειδωθούν σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 11 και του άρθρου 17 παρ.1 και 2 αυτής οι οποίες αποτυπώνουν τον κανόνα περί πίστωσης των παρακρατούμενων φόρων στα δύο κράτη. Επιπλέον θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και η διάταξη της παρ.2 α περ. γγ του άρθρου 17 της σύμβασης, η οποία ρυθμίζει την πίστωση φόρου για την αντίστροφη της δικής του περίπτωσης, όταν δηλαδή ένας γερμανός υπήκοος λαμβάνει αποζημίωση από το Ελληνικό Δημόσιο, βάσει της εν λόγω διάταξης ο φόρος μισθωτών που αποδίδεται στο Ελληνικό Δημόσιο θα πρέπει να εκπεσθεί από τον φόρο εισοδήματος που προκύπτει στη Γερμανία.
- Σε παλαιότερο ερώτημα που είχε τεθεί προς την Δ.Ο.Υ. Βόννης από υπάλληλο του Υπουργείου Εξωτερικών της Γερμανίας ο οποίος είχε ελληνική υπηκοότητα, έλαβε ως απάντηση ότι το τοπικό προσωπικό με αποκλειστικά ελληνική υπηκοότητα που αμείβεται από το Υπουργείο Εξωτερικών, εξακολουθεί να υπόκειται στον φόρο τόσο στην Γερμανία, όσο και στην Ελλάδα ενώ σύμφωνα με το άρθρο XVII της σύμβασης ο γερμανικός φόρος θα πρέπει να εκπίπτει.
- Από τον συνδυασμό των διατάξεων συνάγεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 10 θα πρέπει να ερμηνευθούν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 17 και υπό το πρίσμα του κοινά αποδεκτού κανόνα στις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ περί πίστωσης φόρου αλλοδαπής, ο οποίος αποτυπώνεται και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και υποδηλώνει τη βούληση του έλληνα νομοθέτη να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση εισοδημάτων αλλοδαπής πηγής.
- Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Η ερμηνεία της Σύμβασης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και η άρνησή να προβεί σε πίστωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που έχει παρακρατηθεί στη Γερμανία έρχεται σε πλήρη αντίθεση και ανατρέπει την τριαντακονταετή πρακτική της ελληνικής φορολογικής διοίκησης καθώς μέχρι σήμερα η ελληνική φορολογική διοίκηση προέβαινε κάθε έτος κατά την εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης σε πίστωση του φόρου που είχε παρακρατηθεί στη Γερμανία.

Επειδή στο άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

«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».

Επειδή στο άρθρο 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

Επειδή στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1026/2014 με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν . 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν . 4174/2013.» ορίζεται:

« 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 στο άρθρο 9 της ΠΟΛ1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.) ορίζεται:

«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 στο άρθρο 10 (άρθρο Χ) παρ.1 και 2 ,στο άρθρο 11 (άρθρο ΧΙ) στο άρθρο 17 (άρθρο ΧVII) και στο άρθρο 20 (άρθρο ΧΧ) της συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας η οποία κυρώθηκε με τον ν.52/1967 (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') και σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερισχύει της εσωτερικής νομοθεσίας ορίζεται:

«Άρθρον Χ

«1)Αμοιβαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού δια παρούσας υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω

εκτός εάν η πληρωμή γίνεται εις Γερμανόν υπήκοον, όστις δεν τυγχάνει επίσης υπήκοος του Βασιλείου της Ελλάδος.

2) Αμοιβαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών αυτής ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών δια παρούσας υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η πληρωμή γίνεται εις υπήκοον του Βασιλείου της Ελλάδος, όστις δεν είναι επίσης Γερμανός υπήκοος.

Άρθρον XI

.....
(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλοι παρόμοιας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτή απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

Άρθρον XVII

(1) Εις περίπτωσιν κατοίκου του Βασιλείου της Ελλάδος ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως: Τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας του εισοδήματος ο φόρος της Ομόσπονδου Δημοκρατίας ο καταβλητέος κατά τους νόμους της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς το εισόδημα το προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας, παρέχεται ως πίστωσης, έναντι του ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τα άρθρα 10 και 11 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας στην περίπτωση του προσφεύγοντος ο οποίος λαμβάνει μισθό λόγω έμμισθης απασχόλησης στην Πρεσβεία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας στην Αθήνα, δεν προκύπτει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα στο άρθρο 10 αναφέρεται η αποκλειστική φορολόγηση στην Γερμανία για αμοιβές που καταβάλλονται από το Γερμανικό Δημόσιο σε γερμανό υπήκοο ενώ για την περίπτωση που καταβάλλονται σε έλληνα υπήκοο δεν αναφέρεται σαφώς η αποκλειστική φορολόγηση από την Ελλάδα. Αλλά και στην περίπτωση των καταβαλλόμενων μισθών από την Γερμανία για υπηρεσίες που παρέχονται στο έτερο Κράτος εν προκειμένω στην Ελλάδα η Σύμβαση αναφέρει ότι δύναται να φορολογηθούν οι αμοιβές αυτές στην Ελλάδα.

Επειδή από την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω αμοιβές απαλλάσσονται φορολόγησης στην Γερμανία και φορολογούνται αποκλειστικώς στην Ελλάδα, συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις τόσο του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όσο και του άρθρου 17 της Σύμβασης, προβλέπεται η πίστωση του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.2 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 .

Επειδή η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με **βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής**, η οποία όμως, στην υπό κρίση περίπτωση δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ως εκ τούτου λόγω της

συγκεκριμένης έλλειψης , δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1026/2014 για την πίστωση του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** **του**, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016:

Ποσό πληρωμής : **12.666,09 €**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ'αριθμ...../2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 με βάση την υπ' αριθμ..... αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
α/α**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .