



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/01/2018

Αριθμός Απόφασης: 133

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ. /11-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά α) της υπ' αριθ. πρωτ. /2017 πράξης της ΑΑΔΕ με θέμα «Επανεξέταση εκκαθαρισμένης δήλωσης φορολογικού έτους 2015», β) της από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. δεύτερη τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, γ) της από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. δήλωση, φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ. πρωτ./2017 πράξη της ΑΑΔΕ με θέμα «Επανεξέταση εκκαθαρισμένης δήλωσης φορολογικού έτους 2015», β) από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. δεύτερη τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, γ) από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. δήλωση, φορολογικού έτους 2016, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4.

Επί της με αριθμό πρωτ./11-09-2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθ. πρωτ./2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών απορρίφθηκαν οι με αρ. πρωτ./2017 και/2017 αιτήσεις - ενστάσεις του προσφεύγοντος για επανεξέταση των εκκαθαρισμένων από την ως άνω φορολογική αρχή υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Με την από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. δεύτερη τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 2.811,18 €.

Με την από 29/06/2017 και με αρ. ειδ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την υπ' αρ./2017 αρχική ηλεκτρονική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 2.080,81 €.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δηλώνοντας ως εισόδημα προερχόμενο από σύνταξη που λαμβάνει από το ιταλικό κράτος το ποσό των € 5.847,92, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1. Παράλληλα, συμπλήρωσε το ποσό των 1.345,02 € που αφορούσε τον φόρο επί της ως άνω σύνταξης, ο οποίος παρακρατήθηκε από το ιταλικό κράτος στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» του ίδιου εντύπου.

Αντιστοίχως, για το φορολογικό έτος 2016 υπέβαλε την με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνοντας ως εισόδημα προερχόμενο από σύνταξη που λαμβάνει από το ιταλικό κράτος το ποσό των € 5.853,90, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1. Περαιτέρω, συμπλήρωσε το ποσό των 1.346,40 € που αφορούσε τον φόρο επί της ως άνω σύνταξης, ο οποίος παρακρατήθηκε από το ιταλικό κράτος στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» του ίδιου εντύπου.

Ωστόσο, κατά την εκκαθάριση των ως άνω δηλώσεων και την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, αφού ο προσφεύγων προσκόμισε τα σχετικά δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το ποσό της σύνταξης μεταφέρθηκε στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ

αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης», ενώ το ποσό του φόρου διεγράφη.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων άσκησε τις με αρ. πρωτ./2017 και/2017 ενδικοφανείς προσφυγές κατά των ως άνω πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, επί των οποίων η υπηρεσία μας εξέδωσε τις υπ' αριθ./2017 και/2017 ρητές αποφάσεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου και την ακύρωση του υπ' αριθ. πρωτ./2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή ερμήνευσε το γράμμα και το πνεύμα της ΣΑΦΔ με την Ιταλία.
- Με βάση το αρ. 9 παρ. 1 του ν. 4174/2013 έπρεπε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 να μειωθεί κατά το ποσό του παρακρατηθέντος στην αλλοδαπή ποσού φόρου.
- Εφόσον εκδόθηκε πράξη με τροποποιημένα τα στοιχεία της δήλωσης, θα έπρεπε η Φορολογική Διοίκηση να μου κοινοποιήσει εγγράφως τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και ο προσδιορισμός του φόρου να είναι πλήρως αιτιολογημένος.
- Εφόσον δεν αποδέχτηκε η φορολογική αρχή τη βεβαίωση και απέρριψε τον φόρο λόγω μη ύπαρξης Apostille σε αυτή, τότε δεν θα έπρεπε να λάβει υπ' όψιν της ούτε το δηλωθέν εισόδημα.
- Δεν έχουν ληφθεί υπ' όψιν οι οδηγίες συμπλήρωσης της ΑΑΔΕ για τους κωδικούς 389-390 και 651-652.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών τις υπ' αριθμ./2017 και/2017 ενδικοφανείς προσφυγές, στρεφόμενος αντίστοιχα κατά των με αριθ. ειδοποίησης/2017 και/2017 Πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015 και 2016 (νυν προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις), αιτούμενος τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος από το ιταλικό κράτος ποσού φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη, ο προσφεύγων ασκεί δεύτερη ενδικοφανή προσφυγή, κατά των ίδιων πράξεων προβάλλοντας ταυτόσημες αιτιάσεις.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015 εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αρ. πρωτ./2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της με αρ. πρωτ./2017 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί επί των προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγων. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 70 του Κ.Δ.Δ., η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των με αριθ. ειδ./2017 και/2017 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Ν. 1927/1991 (ΦΕΚ 17/15.2.1991/τ. Α') «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου» ορίζεται ως ακολούθως:

«Άρθρο 18

Συντάξεις

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για υπηρεσίες που προσέφερε στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος.»

Άρθρο 19

Κυβερνητικές υπηρεσίες

1. α) Αμοιβές, εκτός από σύνταξη, που καταβάλλονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς αυτό το κράτος ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια αμοιβή φορολογείται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αν οι υπηρεσίες παρέχονται εντός αυτού του κράτους και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του κράτους και:

(ι) είναι υπήκοος του κράτους αυτού, χωρίς να είναι υπήκοος του πρώτου μνημονευθέντος κράτους, ή

(ιι) δεν έγινε κάτοικος του κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σ' ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο κράτος αυτό.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος, και κάτοικος, του κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται σε αμοιβές και συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

Αποφυγή διπλής φορολογίας

1. Συμφωνείται ότι η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται σύμφωνα με τις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Στην περίπτωση της Ιταλίας:

Αν κάτοικος Ιταλίας αποκτά εισόδημα το οποίο φορολογείται στην Ελλάδα, η Ιταλία κατά τον καθορισμό των δικών της φόρων εισοδήματος, οι οποίοι αναφέρονται ειδικά στο άρθρο 2 της Σύμβασης αυτής, μπορεί να περιλάβει στη βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι εν λόγω φόροι το εισόδημα αυτό, εκτός αν προβλέπουν διαφορετικά ειδικές διατάξεις της Σύμβασης αυτής.

Στην περίπτωση αυτήν, η Ιταλία θα αφαιρεί από τους έτσι υπολογιζόμενους φόρους το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελλάδα αλλά κατά ποσό που δεν υπερβαίνει την αναλογία του προαναφερθέντος ιταλικού φόρου την οποία έχει το εν λόγω εισόδημα προς το συνολικό εισόδημα. Καμιά έκπτωση, όμως, δεν χορηγείται εάν το εν λόγω εισόδημα υπαχθεί στην Ιταλία σε παρακρατούμενο τελικό φόρο, ύστερα από αίτηση του λαμβάνοντος το εισόδημα αυτό, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τον ιταλικό νόμο.

3. Στην περίπτωση της Ελλάδας:

Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

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 στην Ιταλία.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1128/27-10-2006 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος.» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 & 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. ...

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις (*pensions*) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (*similar remuneration*) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου). Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

.....

Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας- Γαλλίας, δικαίωμα

φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, **η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους.** Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα.

Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

....

Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζομένων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) **μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ. 1130/01.06.1999).**

Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) **μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 ωστόσο στην ΠΟΛ. 1067/20-03-2015 με την οποία παρέχονται «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» προβλέπονται για την πίστωση φόρου αλλοδαπής τα ακόλουθα:

«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').

.....

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.....»

Επειδή από τα στοιχεία του συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι Έλληνας υπήκοος και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε να κοινοποιήσει εγγράφως τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και ο προσδιορισμός του φόρου να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Επειδή σύμφωνα όμως με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η

τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας ».

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλοντας τους κρίσιμους για εκείνον ισχυρισμούς, οι οποίοι εξετάζονται από την υπηρεσία μας στα πλαίσια της παρούσας, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016, της Α.Α.Δ.Ε.

«Κωδικοί 389-390

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Κωδικοί 651-652

Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που συμπληρώνεται στους κωδικούς 389-390 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. 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').

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.

Κωδικοί 391-392

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει Σ.Α.Δ.Φ., έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης και ως εκ τούτου δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η σύνταξη που έλαβε ο προσφεύγων από το ιταλικό κράτος, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ρητή εξαίρεση που ορίζεται στην παρ. 2β του άρθρου 19 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας (Ν. 1927/1991), Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς, το ποσό της εισπραχθείσας σύνταξης συμπεριελήφθη στον κωδικό 391 του εντύπου Ε1 της δήλωσης εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 και όχι στον κωδικό 389, καθόσον ο προσφεύγων είναι κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας και ως εκ τούτου η Ελλάδα ως κράτος κατοικίας έχει δικαίωμα αποκλειστικής φορολόγησης. Συνεπώς, ορθά και σύμφωνοι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν πίστωσε τον, κατά παρέκκλιση, παρακρατηθέντα φόρο και η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά του με αρ. πρωτ./2017

εγγράφου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, είναι απορριπτέα ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./11-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.