



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/01/2018

Αριθμός απόφασης: 1038

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ), κατοίκου Γερμανίας, κατά της από 11.08.2017 και με αριθμ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/.....,/.....) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την από 11.08.2017 και με αριθμ. ειδοποίησης (ΑΧΚ/.....,/.....) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.09.2017 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:

Ο προσφεύγων είχε υποβάλει αρχικά την υπ' αριθμ. κοινή με τη σύζυγό του δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015** όπου ο ίδιος δεν είχε δηλώσει κανένα εισόδημα ενώ η σύζυγός του είχε δηλώσει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και επίδομα ανεργίας. Βάσει της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η από 02.06.2016 και υπ' αριθμ. ειδ/σης (ΑΠΚ/.....) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπου προέκυψε επιστροφή φόρου ποσού 398,86 €.

Στις 11.08.2017, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορ/κό έτος 2015 στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ βάσει του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, όπου δήλωσε: *Εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης* (κωδ. 389) ποσού 47.566,94 € και *Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το ως άνω εισόδημα* (κωδ. 651) ποσού 8.929,46 €. Βάσει της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης εκδόθηκε η από 11.08.2017 και υπ' αριθμ. ειδ/σης (ΑΧΚ/....,/....) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπου προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού 4.901,14 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης και την εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσής του για το φορ/κό έτος 2015 ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τις 06.02.2015 μέχρι σήμερα διαμένει μόνιμα και εργάζεται στη Γερμανία ως μεταδιδακτορικός επιστήμονας σε ερευνητικό ίδρυμα. Κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορ/κό έτος 2015, ο λογιστής του δήλωσε για τον προσφεύγοντα μηδενικό εισόδημα, καθώς διέμενε ήδη στη Γερμανία. Ωστόσο, κατά την εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης στη Γερμανία του ζητήθηκε το Πιστοποιητικό ΕΕ/ΕΟΧ συμπληρωμένο από την ελληνική φορολογική αρχή, όπου πληροφορήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ ότι θα έπρεπε πρώτα να καταθέσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά ώστε να κριθεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και κατόπιν να του δοθεί το εν λόγω πιστοποιητικό.

Ο προσφεύγων, στις αρχές του 2017, μετέβη στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ όπου βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, κρίθηκε ότι είναι κάτοικος Γερμανίας μόνο για το έτος 2016 και όχι για το υπό κρίση 2015.

Στις 11.08.2017, ο προσφεύγων προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπου υπέβαλε την ως άνω τροποποιητική δήλωση βάσει του ν. 4446/2016 για το φορ/κό έτος 2015 ως φορ/κός κάτοικος Ελλάδας δηλώνοντας το εισόδημά του και τον αναλογούντα παρακρατηθέντα φόρο από τη Γερμανία, όπου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Στις 14.08.2017, ο προσφεύγων αναφέρει ότι μετέβη στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού Πύργου Ηλείας (όπου υπάγεται πλέον από τις 07.06.2017) και ότι τον ενημέρωσαν ότι θα μπορούσε να θεωρηθεί ως φορ/κός κάτοικος Γερμανίας από το 2015, ότι η εκκαθάριση που του έγινε οδήγησε σε διπλή φορολόγηση και ότι εσφαλμένως η τροποποιητική του δήλωση υπεβλήθη βάσει του ν. 4446/2016.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τις ΠΟΛ 1142/2012 και 1177/2014.

- Παραβίαση του άρθρου 4 και 5 του Συντάγματος λόγω υπέρμετρης φορολογικής επιβάρυνσης.

Επειδή, με τα οριζόμενα στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα **ΠΟΛ 1177/14.07.2014**, όπου αναφέρεται ως σχετική η ΠΟΛ 1142/31.05.2012, διευκρινίζονται τα εξής: «[...]

Γ) Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος Ελλάδας και μεταβολή κατοικίας ή διαμονής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στο Κεφάλαιο Α' της παρούσης συνάγεται ότι, ο φορολογούμενος που εγκαταστάθηκε μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή, αλλά υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υποχρεούται να υποβάλει χειρόγραφε/ες τροποποιητική/ές φορολογική/ές δήλωση/δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση, όπου θα αναφέρει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού (κωδ.319 του Πίνακα 2) ακολουθώντας τη διαδικασία που περιγράφεται στο Κεφάλαιο Β' της παρούσης. Ο φορολογούμενος που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και είναι εγκατεστημένος σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος, μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει κάτοικος, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) και για την οποία δεν απαιτείται η επισημείωση της Χάγης (αρμόδια η Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου μας).

Επομένως, εάν αποδειχθεί ότι ο φορολογούμενος είναι κάτοικος εξωτερικού και υπό την προϋπόθεση ότι δεν θεωρείται κάτοικος Ελλάδας κατά τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (π.χ. δεν έχει μεταφέρει την κατοικία του σε μη-συνεργάσιμο κράτος από τις 31.03.2011 έως τις 31.12.2013), είναι δυνατή η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από την τρέχουσα ημερομηνία, χωρίς την υποχρέωση να υποβληθούν, στη Δ.Ο.Υ. όπου ο φορολογούμενος εμφανίζεται ως κάτοικος Ελλάδας, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης για τα έτη που απέδειξε ότι ήταν κάτοικος εξωτερικού.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα επειδή αποκτούσε εισόδημα στη χώρα μας και αποδείξει ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, θα πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων παρελθόντων ετών ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη.

Εάν δεν αποδειχθεί από το φορολογούμενο ότι διαθέτει κατοικία ή διαμονή στην αλλοδαπή ή προκύψει ότι έχει την κατοικία ή τη διαμονή του στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις όπου θα περιλαμβάνεται το παγκόσμιο εισόδημά του, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του Κεφαλαίου Β' της παρούσης περί διπλής κατοικίας.

Δ) Διαδικασία μεταβολής.

Ο φορολογούμενος που επιθυμεί να προβεί σε αλλαγή της κατοικίας ή της διαμονής του, υποβάλλει στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» της Δ.Ο.Υ.: αίτηση (έντυπο Μ0) για τη γνωστοποίηση αλλαγής κατοικίας με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις και συνυποβάλλουν τα σχετικά δικαιολογητικά όπως περιγράφονται ανωτέρω.

Ο ως άνω υπάλληλος, προωθεί την αίτηση με τα συνημμένα έντυπα και δικαιολογητικά στο τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποφανθεί, εάν πληρούνται ή όχι τα ανωτέρω κριτήρια, συντάσσοντας σχετικό προς τούτο σημείωμα.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα, ενημερώνεται εγγράφως ότι, το αίτημά του για μεταφορά της κατοικίας του απορρίπτεται και η αίτηση με τα συνημμένα έντυπα τίθεται στο φάκελό του.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος θεωρηθεί κάτοικος εξωτερικού, το τμήμα «Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους» της αυτής Δ.Ο.Υ., προωθεί στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου «Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης» τα έντυπα Μ1 και Μ7 με συνημμένο το σχετικό σημείωμα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εν λόγω διαδικασία.

[...] **ΣΤ) Μεταβολή κατοικίας ή διαμονής βάσει των διατάξεων του Ν.4172/2013.**

Σχετικά με το εν λόγω θέμα σας γνωρίζουμε ότι, για τα φυσικά πρόσωπα που πρόκειται να εγκατασταθούν μόνιμα ή οριστικά στην αλλοδαπή **μετά την 01 Ιανουαρίου 2014**, η Υπηρεσία μας θα προβεί στην έκδοση συγκεκριμένων οδηγιών. [...]

Επειδή, με τα οριζόμενα στην επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα **ΠΟΛ 1142/31.05.2012** «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας» διευκρινίζονταν τα εξής: [...]

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 (όπως αναριθμήθηκε από το Ν.4024/2011) του άρθρου 9 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την οποία πιστώνεται στην Ελλάδα μόνον ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η χώρα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για εισόδημα ή κεφάλαιο που έχει προκύψει σε αυτό και όχι σε κάποιο τρίτο κράτος και μόνο μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα ή το κεφάλαιο αυτό στην Ελλάδα και με την προϋπόθεση ότι, ο παρακρατηθείς, στο άλλο κράτος φόρος, ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.Ε.. Με τη διάταξη αυτή καταργείται η ρύθμιση με την οποία το Ελληνικό Δημόσιο πίστωνε φόρους χωρών με τις οποίες δεν είχαν τεθεί σε ισχύ συμφωνίες με αποτέλεσμα απώλεια εσόδων στον κρατικό προϋπολογισμό.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ΚΦΕ προστίθεται η φράση: «καθώς και όταν ο υπόχρεος υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 2». Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται ότι υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το φυσικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΕ.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού, προστίθενται στο άρθρο 61 του ΚΦΕ παράγραφοι 7 και 8, σύμφωνα με τις οποίες επέρχεται μία σημαντική μεταβολή στον ΚΦΕ για τον τρόπο απόδειξης της φορολογικής κατοικίας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν ότι υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημά τους που προκύπτει στην Ελλάδα, είναι υποχρεωμένα να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που θα προσδιορίζονται με υπουργική απόφαση. Η μη υποβολή τους ή η εκπρόθεσμη υποβολή τους συνεπάγεται ότι θα θεωρούνται κάτοικοι Ελλάδας και θα φορολογούνται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Στόχος των ρυθμίσεων αυτών είναι να προσδιορισθεί και να αξιολογηθεί σε διαφορετική βάση από αυτήν που ίσχυε μέχρι σήμερα η υπαγωγή του φυσικού προσώπου στη γενική κατηγορία των «κατοίκων εξωτερικού» και να διασταυρωθεί η υπαγωγή τους ή μη στη φορολόγηση για το παγκόσμιο εισόδημά τους εφαρμόζοντας τις γενικές αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου. [...]

Επειδή οι ως άνω αναφερόμενες ΠΟΛ εκδόθηκαν ώστε να δοθούν οδηγίες προς τους φορολογούμενους και τη Διοίκηση σχετικά με την αλλαγή φορολογικής κατοικίας και την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος βάσει του ν. 2238/1994 για τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται μέχρι την 31.12.2013, καθώς από 01.01.2014 τέθηκε σε ισχύ ο νέος Κ.Φ.Ε. (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) με το ν. 4172/2013, ενώ, εν προκειμένω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή αφορά το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 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 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.

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, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε) ορίζεται:

«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 ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή
β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» ορίζονται τα εξής:

«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, με την **ΠΟΛ 1067/20.3.2015** «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» διευκρινίσθηκαν τα εξής: «[...] 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'). [...]

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, με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1041/2016 (ΦΕΚ Β 926/5.4.2016) «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» προβλέπονταν τα εξής: «[...] **Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης.** Δεν συμπληρώνεται τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης. [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. [...].»

Επειδή, με τα άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 57. Ρύθμιση για την υποβολή δηλώσεων

1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι και τις 30.9.2016. [...]

Άρθρο 61. Λοιπά ζητήματα

1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 11.08.2017 την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, όπου δήλωσε:

- ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθόσον ως δ/ση κατοικίας του εμφανίζεται η εξής: «....., ΤΚ:» και δεν έχει συμπληρωθεί ο κωδ. 319 («Είστε φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και υποχρεούστε να υποβάλλετε φορ/κή δήλωση στην Ελλάδα;»),
- ότι είχε εισόδημα αλλοδαπής για το οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) ποσού 47.566,94 €, και
- ότι για το ως άνω εισόδημα κατεβλήθη στην αλλοδαπή φόρος (κωδ. 651) ποσού 8.929,46 €,

βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. ειδ/σης (ΑΧΚ/....., .../.....) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπου προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού 4.901,14 €.

Επειδή, όπως αναφέρει και ο ίδιος ο προσφεύγων και όπως προκύπτει και από το σύστημα TAXIS, από 07.06.2017 θεωρείται φορολογικός κάτοικος Γερμανίας ενώ για το φορολογικό έτος 2016 έχει υποβάλει δήλωση μέσω της φορολογικής του εκπροσώπου, ήτοι της συζύγου του.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το θέμα της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα έχει ήδη κριθεί από τη Φορολογική Διοίκηση και συγκεκριμένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όπου ο προσφεύγων στρέφεται κατά της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου αβάσιμα προβάλλει τους ισχυρισμούς του σχετικά με την μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας και για το έτος 2015.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του περί διπλής φορολόγησης, όπως προκύπτει και από τις ανωτέρω διατάξεις, ο φόρος που πληρώθηκε στην αλλοδαπή έχει πιστωθεί, καθώς βάσει της προσβαλλόμενης πράξης επί του ως άνω εισοδήματος αλλοδαπής ποσού 47.566,94 € υπολογίσθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 13.278,11 € όπου αφαιρείται ο φόρος αλλοδαπής ποσού 8.929,45 €, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορ/κό έτος 2015: Τελικό Χρεωστικό: 4.901,14 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την από 11.08.2017 και με αριθμ. ειδοπ. (ΑΧΚ/....,
.../....) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.