



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/03/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 680

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 06/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, στη διεύθυνση, κατά του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (01/01/2011-31/12/2011) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. Ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 29/09/2019 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012 της ΑΑΔΕ, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 το με αριθ. ειδοποίησης/2019 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικονομικού έτους 2012, βεβαιώθηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου για καταβολή ύψους 1.403,68€.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων στις 24/06/2019, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών την υπ' αρ. πρωτ./2019 αίτηση μεταβολής της φορολογικής του κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η φορολογική αρχή, έκανε δεκτή τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από το οικονομικό έτος 2013 (01/01/2012 – 31/12/2012 στο Ηνωμένο Βασίλειο και τη μεταφορά του στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Ωστόσο, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, η Δ.Ο.Υ. του ζήτησε, προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας από 01/01/2012, να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (01/01-31/12/2011), στην οποία να συμπεριλάβει το παγκόσμιο εισόδημά του. Ο προσφεύγων, υπέβαλε χειρόγραφα στις 26/07/2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2012 (01/01-31/12/2011), στην οποία δήλωσε το εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες στο Ηνωμένο Βασίλειο, ποσού 11.018,41 € καθώς και τον καταβληθέντα στο Ηνωμένο Βασίλειο φόρο εισοδήματος ποσού 1.302,03 € . Μαζί με την ως άνω δήλωση υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα έντυπα «P60 End of Year Certificate” των ετών 2012 και 2013, τα οποία αποτελούν τις βεβαιώσεις καταβολής του φόρου στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα έτη 2011 και 2012 από τον εργοδότη του.

Στη συνέχεια, με την εκκαθάριση της δήλωσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορίστηκε ο φόρος εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 χωρίς να ληφθεί υπ' όψιν το ποσό των 1.302,32 € που ανέγραψε ο προσφεύγων στον Κωδικό 651 της δήλωσής του,

το οποίο αποτελεί το ποσό του φόρου που κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία οικονομικού έτους 2012.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 με βάση την από 26/07/2019 δήλωσή του και να αφαιρεθεί το ποσό των 1.302,32 ευρώ του φόρου που κατέβαλε στο Ηνωμένο Βασίλειο, κάνοντας αναφορά στην εφαρμοστέα νομοθεσία και προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η μη αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.
- Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου XIV της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και του άρθρου 9 παρ. 9 του Ν. 2238/94. Από τη σαφή γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου XIV της Σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένου Βασιλείου προκύπτει σαφώς και ειδικά ότι ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος για εισόδημα προερχόμενο από πηγές ευρισκόμενες εντός αυτού, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου για το εισόδημα αυτό (ΔΕΦΑΘ 4360/2013). Κατά την έννοια δε του άρθρου 9 παρ. 9 περ. β' του Ν. 2238/94, ο νόμος καθιερώνει τη μέθοδο της εκπτώσεως από τον ημεδαπό φόρο, του φόρου του καταβληθέντος στην αλλοδαπή, ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία του ίδιου εισοδήματος, παραλλήλως, όμως, διατηρεί σε ισχύ τις συναφθείσες με τα διάφορα κράτη διμερείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος.
- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν δικαιούται να τροποποιήσει οποιοδήποτε δεδομένο της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου, η οποία αποτελεί, ούτως ή άλλως, δεσμευτικό για το φορολογούμενο τίτλο. Η εξουσία του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων (όπως διόρθωση αθροίσεων, αποκατάσταση αναριθμητισμών κλπ.) ή σε μη λήψη υπόψη μειωτικού για το φορολογητέο εισόδημα ποσού, λόγω μη συνυποβολής των νόμιμων δικαιολογητικών, κατ' άρθρο 66 παρ. 2 του νόμου 2238/1994. ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής δεν μπορεί, με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, να προβεί αυτεπαγγέλτως σε αναμόρφωση των δεδομένων της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης, αλλά, σε περίπτωση που θελήσει να αποστεί των δεδομένων αυτής, οφείλει να ακολουθήσει την διαγραφόμενη από τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 ως άνω διαδικασία (έκδοση και κοινοποίηση στο φορολογούμενο φύλλου ελέγχου, κατόπιν σύνταξης σχετικής έκθεσης), άλλως το σχετικό

σημείωμα θα είναι νομικώς πλημμελές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής του, και ακυρωτέο, κατ' αυτεπάγγελτη εξέταση του Δικαστηρίου (κατ' άρθρο 79 παρ. 1 και 3 του ΚΔΔ/μίας), καθόσον θα έχει εκδοθεί μετά από τροποποίηση των στοιχείων της δήλωσης του φορολογούμενου, μη προβλεπόμενη από τις οικείες διατάξεις και παραβιάζουσα, τελικώς, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του υπόχρεου

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση: «9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ..»

Επειδή σύμφωνα με το νομοθετικό διάταγμα 2732/1953 «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/, τ. Α΄)» ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

«Άρθρον Ι

(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου», (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των

υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως «φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου».

(2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιονδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως. ...

Άρθρον II

(1) Εν τη παρούση συμβάσει, εκτός αν άλλως απαιτεί η έννοια του κειμένου:...

(η) Οι όροι «κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου» και «κάτοικος της Ελλάδος», υποδηλούν οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου και ουχί πρόσωπον κατοικούν ή διαμένον εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος ή διαμένει εν Ελλάδι δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου δια τους σκοπούς του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. ...

(2) Ες ας περιπτώσεις η παρούσα Σύμβασις προβλέπει ότι εισόδημα εκ πηγής ευρισκομένης εις εν των εδαφών θ' απαλλάσσεται από φόρους εν τω εδάφει αυτώ εάν (μετά ή άνευ άλλων όρων) το εισόδημα τούτο υπόκειται εις φόρον εν το έτερον έδαφος και δυνάμει του εν τω ετέρω τούτω εδάφει ισχύοντος νόμου το εν λόγω εισόδημα υπόκειται εις φόρον αναλόγως του εκ τούτου ποσού το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν τω ετέρω τούτω εδάφει και ουχί αναλόγως του ολικού ποσού τούτου, τότε η δυνάμει της παρούσης Συμβάσεως παρασχεθησομένη απαλλαγή εν τω πρώτω εδάφει, θα έχη μόνον εφαρμογήν επί του μέρους του εισοδήματος το οποίον εμβάζεται ή λαμβάνεται εν το έτερον τούτο έδαφος....

Άρθρον IX

(1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως: (α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό, (β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εν τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.

(2) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος θ' απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός του Ηνωμένου Βασιλείου καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως: (α) αν ευρίσκεται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό, (β) αν αι υπηρεσίαι

παρέχονται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον. ...

Άρθρον XIV

(1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εκ εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολούθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

(2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του νόμου του Ηνωμένου Βασιλείου περί εκπτώσεως εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας είτε δι' εκπτώσεως δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος, θα εκπίπτει εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο.

(3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο.»

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...»

Επειδή στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης

ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή ωστόσο με την απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπ. αριθμ. Ε 2204/2019 με θέμα «Έκπτωση παρακρατούμενων, προκαταβληθέντων φόρων και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά την διενέργεια άμεσου προσδιορισμού φόρου ή την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου» ορίζεται ότι:

«Α. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για τα οικονομικά έτη έως και το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του νόμου 2238/94 και ειδικότερα τα άρθ. 9 (παρ. 9) και 10 (παρ. 3 και 4), για τα φυσικά πρόσωπα και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/94, καθώς και το άρθ. 109 (παρ. 4) για τα νομικά πρόσωπα.

Επιπλέον, στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή, αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί.

Περαιτέρω, για την παραγραφή φορολογικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου που γεννήθηκαν ως τις 31.12.2013 εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, η οποία ορίζει ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από την καταβολή. Η παραγραφή όμως που προβλέπεται στη διάταξη αυτή αφορά μόνο απαίτηση προς επιστροφή αχρεώστητης ή παρά το νόμο καταβολής, προϋποθέσεις που δεν ισχύουν στην περίπτωση του παρακρατηθέντος, και αποδοθέντος στο Δημόσιο, ή προκαταβληθέντος φόρου, ή φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται για παρακρατηθέντα / προκαταβληθέντα ποσά που εκπίπτουν από (συμψηφίζονται με) τη φορολογική υποχρέωση βάσει δήλωσης, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου και η έκπτωση των φόρων αυτών διενεργείται ανεξάρτητα από το γεγονός εάν ο φορολογούμενος έχει υποβάλει εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Β. Για την έκπτωση παρακρατούμενων και προκαταβληθέντων φόρων καθώς και φόρων που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή για οικονομικά έτη μετά το 2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (σχετικό το άρθρο 72 παρ. 25 αυτού και ειδικότερα οι διατάξεις του άρθ. 67 (παρ. 6), για τα φυσικά πρόσωπα, και αυτές του άρθρου 68 (παρ. 3) για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες).

Επιπλέον για την παραγραφή αξιώσεων επιστροφής φόρου που έχει καταβληθεί αχρεώστητα εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής Κ.Φ.Δ.), η οποία ορίζει ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Γ. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ότι εκπίπτει κατά τον υπολογισμό του φόρου κάθε παρακρατούμενος ή προκαταβληθείς φόρος και φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η διαφορά επιστρέφεται σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ., ενώ η παραγραφή εξετάζεται μόνον για το ποσό του οποίου αξιώνεται η επιστροφή.

Επομένως, σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης, καθώς και σε κάθε άμεσο προσδιορισμό φόρου που διενεργείται με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτουν ο φόρος που παρακρατήθηκε, ο φόρος που προκαταβλήθηκε και ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με τους εκάστοτε ισχύοντες περιορισμούς στην περίπτωση του τελευταίου.

Όλα τα παραπάνω ισχύουν και κατά την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες, πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση, εκτός από τα στοιχεία που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (πχ. βεβαιώσεις αποδοχών που οι υπόχρεοι φορείς - εργοδότες, ασφαλιστικοί οργανισμοί κλπ έχουν αποστείλει ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση).

Κάθε εγκύκλιος ή οδηγία κατά το μέρος που αντιτίθεται στην παρούσα παύει εφεξής να ισχύει. Τυχόν φόροι που αποδόθηκαν κατά την εφαρμογή αντίθετων οδηγιών ή εγκυκλίων, στο πλαίσιο εφαρμογής του νόμου 2238/1994, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, κατά την εκκαθάριση της χειρόγραφα υποβληθείσας την 26/07/2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του προσφεύγοντος, δεν έλαβε υπόψη το ποσό που ανεγράφη στον Κωδικό 651, το οποίο αποτελεί

το ποσό του φόρου που κατέβαλε ο προσφεύγων στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία το εν λόγω έτος.

Επειδή η ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας εκκαθάρισης της δήλωσης και ως εκ τούτου δικαιολογημένα η Δ.Ο.Υ. δεν μπορούσε να την έχει λάβει υπόψη της.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2204/24-12-2019 σε κάθε πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση βάσει φορολογικής δήλωσης, κατά τον υπολογισμό του φόρου εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επειδή τα ποσά του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου εκπίπτουν – συμψηφίζονται κατά τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής, κατά το μέρος που δεν προκύπτει επιστροφή φόρου. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 06/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.