



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 16/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1141

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την 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. Την από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των : α) «..... ΤΟΥ» με **ΑΦΜ** και β) «..... ΤΟΥ» με **ΑΦΜ**, κατοίκων, επί της οδού, κατά των : α) με αριθμ. ειδοποίησης/2018, ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2013 β) με αριθμ. ειδοποίησης/2018, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014, γ) με αριθμ. ειδοποίησης/2018, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2014, δ) με αριθμ.

ειδοποίησης/2018, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, υπαιτιότητας φορολογούμενου φορολογικού έτους 2015, ε) με αριθμ. ειδοποίησης/2018, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, υπαιτιότητας φορολογούμενου φορολογικού έτους 2016 και στ) με αριθμ. ειδοποίησης/2018, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, υπαιτιότητας φορολογούμενου φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 18-01-2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ. αρ. πρωτ...../18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με το αρ. ειδ./2018 εκδοθέν ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018, 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 6.650,03 €.

2) Με την αρ. ειδ./2018 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 14.370,11 €.

3) Με την αρ. ειδ./2018 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018 2^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 7.454,47 €.

4) Με την αρ. ειδ./2018 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 6.609,12 €.

5) Με την αρ. ειδ./2018 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους

6.542,30 €.

6) Με την αρ. ειδ./2018 εκδοθείσα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ./2018 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 7.187,47 €.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 – Μη εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου.

2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. αναφορικά με τις απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

3. Πλημμελής υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος από μισθωτή εργασία – Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αφαίρεσε από το φορολογητέο εισόδημα των μειώσεων απολαβών της Κύπρου, που έγιναν λόγω του Μνημονίου Συναντίληψης και της έκτακτης αφορολόγητης εισφοράς- Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 12 και της περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.[.....]5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την

οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. [...] 8. 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. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Ως προς το πρώτο σκέλος του πρώτου ισχυρισμού, περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, σχετικά με το χαρακτηρισμό ενός φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, απαραδέκτως προβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, δεδομένου ότι η Υπηρεσία μας αποφάνθηκε επί του ανωτέρου ζητήματος με την αριθμ./2018, απόφασή της, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι η πρώτη εκ των προσφευγόντων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, λόγω της ιδιότητας του Δημοσίου Υπαλλήλου που τη συνδέει με την Ελλάδα. Συνεπώς, οποιαδήποτε αμφισβήτηση εγείρεται κατά της ως άνω απόφασης, μπορεί να κριθεί με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ως προς το δεύτερο σκέλος του ισχυρισμού της μη εφαρμογής της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2012 και 2013, προέβλεπε τα εξής : **στο άρθρο 2** ότι : «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. 2.Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν: α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 ή β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά

το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α.» **Στο άρθρο 4** ότι : «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.» **Στο άρθρο 9** ότι : «1. α) Το εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα. [.....] 9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν: α)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..Επίσης, ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ 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, εξαιρουμένων των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών της παραγράφου 5 και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51Α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013-ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 στο **άρθρο 3**, ορίζει ότι : «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. 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. Στο **άρθρο 4**, ότι : «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. **Στο άρθρο 7** ότι : «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέτουν, 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.», ενώ **στο άρθρο 9** 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τον Α.Ν. με τον Α.Ν. 573/1968 (ΦΕΚ 223/27.9.1968/τ. Α'), κυρώθηκε μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου, Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής, εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος.

Ειδικότερα, στα άρθρα 2, 18 και 21 ορίζεται ότι: “Άρθρον 2. 1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται. 2. Ως φόροι εισοδήματος θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων αυτού, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών εκ της απαλλοτριώσεως κινητής ή ακινήτου ιδιοκτησίας, των φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου. 3. Οι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον: α) Προκειμένου περί του Βασιλείου της Ελλάδος: Ι) Ο φόρος εισοδήματος επί των

φυσικών προσώπων... β) Προκειμένου περί της Δημοκρατίας της Κύπρου: Ο φόρος επί του εισοδήματος, καλούμενος εφεξής «Κυπριακός φόρος».

Άρθρον 18 παρ. 1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμενοι υπό τινος Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εις το Κράτος τούτο κατά την άσκησιν λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος, φορολογούνται μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν το άτομον είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευομένου Κράτους.

Άρθρον 21 1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογήν επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσιν υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου... 3 ...

4. Τηρουμένων των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της Κύπρου, εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσιν υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Κυπριακού φόρου του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Κύπρου φόρου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Ελλάδος, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ελλάδος, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Κυπριακού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου... 5...

6. Εάν άτομον κάτοικος της Ελλάδος, δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και κάτοικος επίσης της Κύπρου, δια τους σκοπούς του Κυπριακού φόρου, κτάται εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εκτός και της Ελλάδος και της Κύπρου, δύναται να επιβληθή φόρος επί του εισοδήματος τούτου υφ' εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών (συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν την ισχύουσαν εν τω Συμβαλλομένω τούτω Κράτει και προς οιασδήποτε υφισταμένην Σύμβασιν, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, μεταξύ του Συμβαλλομένου τούτου Κράτους και του εδάφους εκ του οποίου το εισόδημα προέκυψεν) αλλά θα παρέχεται πίστωσης έναντι του φόρου του επιβαλλομένου υφ' εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους - επί του τμήματος εκείνου του εισοδήματος όπερ υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη - η οποία πίστωσης φέρει την ιδίαν αναλογίαν προς το ποσόν του φόρου τούτου (ως ούτος περιορίζεται δια της μειώσεως υπό οιασδήποτε εκπτώσεως χορηγουμένης εν σχέσει με τον φόρον

τον καταβλητέον εις την χώραν εν τη οποία προέκυψεν το εισόδημα) ή προς το ποσόν του φόρου του επιβαλλομένου υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους (περιοριζομένου ως προελέχθη), οιονδήποτε τούτων είναι το ολιγώτερον, ως το πρότερον ποσόν (προ οιασδήποτε τοιαύτης μειώσεως) φέρει προς το άθροισμα αμφοτέρων των ποσών (προ οιασδήποτε τοιαύτης μειώσεως).»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1174/2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) κατά την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα. Συγκεκριμένα διευκρινίζονται τα εξής: “1. Με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α΄ 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ’ εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν έχουν πλέον εφαρμογή από 1.1.2014.

2. Οπότε, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους,

τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 7 ότι: «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» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «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 [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τη 408/2011 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1068/2012 δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός (έκπτωση) του παρακρατηθέντος φόρου με κύριο φόρο που προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία (δήλωση) υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής της.

Επειδή, στο υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και σε αναφορά της υπ' αριθμ.408/2011 ομόφωνης γνωμοδότησης του ΝΣΚ (που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14-03-2012) επισημαίνεται ότι «*Στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου γεννάται από τη καταβολή του (εάν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής), όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος, οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτού του φόρου. Σε αυτή την περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση διενέργειας (κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ) παρακράτησης φόρου, όπου η καταβολή αυτού παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογούμενου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου*

προς απόδοσή τους, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος αυτός και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου.

Συνεχίζοντας το συλλογισμό του το Ν.Σ.Κ. διευκρίνισε πως ειδικότερα έχει κριθεί ότι η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής :

Η πρώτη εκ των προσφευγόντων, κ., άσκησε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) Θεσσαλονίκης, αρχικά την με αριθμ. πρωτοκ./2018 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμ./2018 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επί της με αριθμ./2017 αίτησης αλλαγής της φορολογικής της κατοικίας, για την οποία εκδόθηκε η αριθμ./2018 απόφαση. Μετά την έκδοση της ως άνω απόφασης από την Υπηρεσία μας, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, με τις οποίες δήλωσαν τα εισοδήματα που έλαβαν από την αλλοδαπή (Κύπρο), καθώς και το φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε. Στη συνέχεια βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις. Ειδικότερα η εκκαθάριση των φόρων για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), όπως αυτές ίσχυαν κατά τις υπό κρίση χρήσεις, ενώ η εκκαθάριση των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με όσα προβλέπονται στην οικεία Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου. Ωστόσο, δεν ήταν δυνατός ο συμψηφισμός των παρακρατηθέντων φόρων στην Κύπρο, με τον κύριο φόρο που προέκυψε από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των οικονομικών ετών 2013 και 2014, διότι, αυτές υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα και μετά την παρέλευση τριετίας από τη λήξη προθεσμίας υποβολής τους και συνεπώς, αφορά σε παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, η οποία δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 94 του Ν. 2362/1995.

Αντιθέτως, κατά την εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του κάθε έτους, εξέπεσε ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε

σε αυτήν, ήτοι, ύψους 1.999,43 €, 1.999,32 €, €, 1.999,32 € και 2.106,74 €, αντίστοιχα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και των προβλεπόμενων της οικείας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου.

Συνεπώς, με βάση τα ως άνω αναφερθέντα, δεν τίθεται θέμα μη εφαρμογής της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου, καθότι, τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης των προσφευγόντων φορολογήθηκαν τόσο στην Κύπρο (το εισόδημα είναι πηγής Κύπρου), όσο και στην Ελλάδα (ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος για τα επίμαχα έτη). Επίσης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ.2 της υπό εξέταση Σύμβασης, ο κυπριακός φόρος που καταβλήθηκε δια παρακρατήσεως σε εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, πιστώθηκε έναντι του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού, φόρου στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. αναφορικά με τις απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως αυτός ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2012 και 2013, προέβλεπε τα εξής : **στο άρθρο 6** ότι : «1. Απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας: α) Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τα από κάθε πηγή εισοδήματα τους που αποκτώνται στην αλλοδαπή. β) Οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, ως και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύεται και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες.[...] 5.Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται: α) Οι συντάξεις και κάθε είδους περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου ως και σε ανάπηρους και θύματα ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά που έπαθαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους προδήλως, αναμφισβήτητα και εξαιτίας αυτής. β), γ), δ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, κατά το ποσό της αναπηρικής σύνταξης την οποία θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δε είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της. Η διάταξη αυτής της περίπτωσης εφαρμόζεται ανάλογα και στις συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου. ε) Το εξωϊδρυματικό επίδομα, καθώς και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα, που ευρίσκονται διαρκώς σε κατάσταση που απαιτεί συνεχή επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων (απόλυτος αναπηρία), τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς. στ), ζ) Η σύνταξη, που καταβάλλεται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 63 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'). η), θ) Οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που

χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%). ι) Οι αποδοχές των αλλοδαπών κατωτέρων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων. ια), ιβ) Τα επιδόματα που καταβάλλονται στους δικαιούχους σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 63 του ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'). ιγ) Το Επίδομα Κοινωνικής Αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ) που καταβάλλεται στους δικαιούχους σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου, η οποία κυρώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν. 2453/1997. ιδ) Από 1.1.2010 και κατά ποσοστό 65% τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας και η ειδική αποζημίωση που προβλέπονταν στην παρ. 7 του άρθρου 14, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με την παρ. 7 του άρθρου 5 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α'). ιε) Από 1.1.2010 και κατά ποσοστό 50% των αποδοχών των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα ελληνικά σχολεία που λειτουργούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και έχουν την ελληνική ιθαγένεια ή την ελληνική και τη γερμανική ιθαγένεια ή μόνο τη γερμανική ή είναι πολίτες τρίτης χώρας και πληρώνονται από το Ελληνικό Δημόσιο ή φορέα που βρίσκεται στην αλλοδαπή και αποτελεί υποδιαίρεση του Ελληνικού Δημοσίου ή υπηρεσία αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου επί του υπολοίπου των αποδοχών τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα.» Στο άρθρο 45 ότι : «1.Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. ...». Στο άρθρο 45, ότι : «4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α) Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α'). γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν. 4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), α.ν. 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α'), ν. 103/1975 (ΦΕΚ 167 Α') και ν. 303/1976 (ΦΕΚ 94 Α'). δ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές,

αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης. ε)....., στ)ζ)», ενώ στο **άρθρο 47**, ότι : «1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Από αυτό το εισόδημα εκπίπτουν: α) Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα. β) Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. 2. Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (**ν. 4172/2013-ΦΕΚ 167/23-7-2013**), όπως ισχύει για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 στο **άρθρο 12**, ορίζει ότι : «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης [...] 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου, γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου, δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης, ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης». Στο **άρθρο 14**, ότι : «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά, γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές

εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο.

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

- α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.
- β) Η διατροφή που λαμβάνει ο/η δικαιούχος, σύμφωνα με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη.
- γ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου και σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, καθώς και σε ανάπηρους ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά, που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους ή τις οικογένειές τους.
- δ) Το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες.
- ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).
- στ) Το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ. στους δικαιούχους ανέργους, εφόσον το άθροισμα των λοιπών εισοδημάτων του φορολογούμενου δεν υπερβαίνει ετησίως τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.
- ζ) Το επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης συνταξιούχων (Ε. Κ. Α.Σ.) που καταβάλλεται στους δικαιούχους.
- η) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης των προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- θ) το επίδομα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλεται με τη μορφή πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των Ενόπλων Δυνάμεων, της Ελληνικής Αστυνομίας, της

Πυροσβεστικής Υπηρεσίας και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και η ειδική αποζημίωση που καταβάλλεται στο ιατρικό και νοσηλευτικό προσωπικό και τα πληρώματα ασθενοφόρων του Ε.Κ.Α.Β. που εκτελούν διατεταγμένη υπηρεσία με αεροπορικά μέσα για παροχή Α' Βοηθειών, κατά ποσοστό εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) »

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και τα πιστοποιητικά αποδοχών για τα έτη 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 του Γενικού Λογιστηρίου της Κυπριακής Δημοκρατίας, προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες απέκτησαν έμμισθες απολαβές για την απασχόλησή τους στην Κύπρο, ως κάτωθι :

.....

	ΦΟΡ.ΕΤ. 2012	ΦΟΡ.ΕΤ. 2013	ΦΟΡ.ΕΤ. 2014	ΦΟΡ.ΕΤ. 2015	ΦΟΡ.ΕΤ. 2016	ΦΟΡ.ΕΤ. 2017
Απολαβές έμμισθη εργασία	-	843,00	3.046,00	-	8.524,00	4.956,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	-	-	-	-	-	-

.....

	ΦΟΡ.ΕΤ. 2012	ΦΟΡ.ΕΤ. 2013	ΦΟΡ.ΕΤ. 2014	ΦΟΡ.ΕΤ. 2015	ΦΟΡ.ΕΤ. 2016	ΦΟΡ.ΕΤ. 2017
Αποδοχές/επιδόματα	26.539,37	35.917,38	36.915,06	36.915,06	36.915,06	37.114,58
Εισφορά στο Τ.Κ.Α.	915,33	1.239,30	1.458,34	1.458,34	1.458,34	1.466,16
Εισφορά σύνταξ. χηρ.	489,96	661,54	681,48	681,48	681,48	683,48
Αποκ. σχεδ. σύνταξης	734,88	992,34	1.022,28	1.022,28	1.022,28	1.025,27
Ιατροφαρμ. περίθαλψη		255,54	553,67	553,67	553,67	556,67
Μερικό σύνολο αποκοπών	2.140,17	3.148,72	3.715,77	3.715,77	3.715,77	3.731,58
Μείωση απολαβών	157,88	2.112,30	3.436,55	3.436,55	3.436,55	3.463,49
Συνδρομή Ο.Ε.Λ.Μ.Ε.Κ.		85,40	107,54	108,00	108,00	108,00
Έκτακτη αφορ.εισφορ		93,39	457,47	457,47	457,47	-
Φόρος που παρακρατήθηκε	948,26	2.319,39	1.999,43	1.999,32	1.999,32	2.106,74

Η πρώτη εκ των προσφευγόντων υποστηρίζει ότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν εφαρμόστηκε για όλα τα επίδικα έτη (2012-2017), το άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε. (Ν.

4172/2013) και συνεπώς δεν αφαιρέθηκαν από τα φορολογητέα της εισοδήματα, τα ποσά που κατέβαλε στην Κύπρο για το Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης, το Ταμείο Πρόνοιας και Συντάξεων, το Ταμείο Υγείας & Ιατρικές ασφάλειες, υπέρ του Ταμείου Σύνταξης Χήρων.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός αβασίμως προβάλλεται, καθότι, από τις ακαθάριστες αποδοχές της, αφαιρέθηκαν για κάθε έτος, οι κρατήσεις για τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης, το ταμείο πρόνοιας και συντάξεων και για ιατρική περίθαλψη, όπως αναλυτικά, αποτυπώνεται στον παραπάνω πίνακα. Συγκεκριμένα για το έτος 2012, από τις ακαθάριστες αποδοχές ύψους 26.539,37 €, αφαιρέθηκε συνολικό ποσό ύψους 2.140,17 €, και το φορολογητέο εισόδημά της ανήλθε στο ύψος των 24.399,20 €, για το οποίο και φορολογήθηκε. Ομοίως, για τα υπόλοιπα έτη, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017, οι αντίστοιχες ακαθάριστες αποδοχές ύψους, 35.917,38 €, 36.915,06 €, 36.915,06 €, 36.915,06 € και 37.114,58 €, μειώθηκαν κατά το ποσό των συνολικών κρατήσεων για τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης, πρόνοιας και συντάξεων και για ιατρική περίθαλψη, ύψους, 3.148,72 €, 3.715,77 €, 3.715,77 €, €, 3.715,77 € και 3.731,58 €, αντίστοιχα και το φορολογητέο εισόδημα διαμορφώθηκε στο ποσό των 32.768,66 €, 33.199,29 €, 33.199,29 €, 33.199,29 € και 33.383,00 €, αντίστοιχα, για τα οποία και φορολογήθηκε.

Επίσης, η πρώτη εκ των προσφευγόντων ισχυρίζεται ότι διενεργήθηκε πλημμελής υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος της, από μισθωτή εργασία, καθότι η φορολογική αρχή δεν αφαίρεσε από το φορολογητέο εισόδημά της, τις μειώσεις απολαβών της Κύπρου που έγιναν λόγω του Μνημονίου Συναντίληψης και της έκτακτης αφορολόγητης εισφοράς. Ο ισχυρισμός αυτός, επίσης απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, αφαιρώντας από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τις κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, όπως προβλέπουν οι κείμενες σε κάθε περίπτωση διατάξεις του ν. 2238/1994 και 4172/2012.

Επειδή εξάλλου, όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία (ΣΤΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Επειδή, επιπλέον, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους

κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής των :

α) «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ και β)
«..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – προσδιοριζόμενο ποσό για καταβολή με την παρούσα απόφαση

ΕΤΟΣ	ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ Π Ο Σ Ο
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013	6.650,03
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	14.370,11
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	7.454,47
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	6.609,12
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	6.542,30
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	7.187,47

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.