



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**Ταχ. Δ/ση:** Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο:** 2131604526

**ΦΑΞ:** 2131604567

Καλλιθέα, 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 2029

### **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/τ. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

δ. τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 6 «Ρυθμίσεις για παράταση ή αναστολή προθεσμιών του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Π.Ν.Π.) με θέμα «*Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις*» (ΦΕΚ 75/τ. Α'/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με το Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ 86/τ. Α'/25-04-2020), καθώς και της με αριθμό Α. 1122/29-05-2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013*» (ΦΕΚ 2088/τ. Β'/31-05-2020).

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

**3.** Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά της με ημερομηνία έκδοσης 17-

01-2020 και με αριθμό ειδοποίησης ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 17-01-2020, βάσει της με αριθμό ...../2019 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προέκυψε για την προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 συνολικού ποσού ύψους 921,39€.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, που υπέβαλε η προσφεύγουσα ηλεκτρονικά την 01-12-2019 στη Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, και συγκεκριμένα στο Έντυπο Ε1 αυτής, μεταξύ άλλων, δήλωσε: α) ποσό ύψους 33.765,00€ στον κωδικό 389 («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») και ποσό ύψους 8.054,00€ στον κωδικό 651 («Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17»), β) ποσό ύψους 17.747,19€ στον κωδικό 425 («Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») και ποσό ύψους 4.153,84€ στον κωδικό 413 («Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») και γ) ποσό ύψους 0,27€ στον κωδικό 667 [«Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης»], ποσό ύψους 0,04€ στον κωδικό 675 («Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης») και ποσό ύψους 10,00€ στον κωδικό 669 [«Τόκοι (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης»].

Ως εκ τούτου, για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα δήλωσε εισοδήματα συνολικού ποσού ύψους 33.775,27€ [(= 33.765,00€ + 10,00€ + 0,27€), ήτοι εισοδήματα άνω των 12.000,00€], τα οποία και ελήφθησαν υπόψη (στο σύνολό τους) για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, η οποία υπολογίστηκε με την κλίμακα της παρ. 3 του εν λόγω άρθρου στο ποσό των 921,39€ για το ως άνω φορολογικό έτος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής της και την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κατ' εφαρμογή των με αριθμούς Ε. 2009/11-01-2019 και Ε. 2147/26-07-2019 εγκυκλίων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες εκδόθηκαν σε συμμόρφωση με τη με αριθμό 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ, και, πιο συγκεκριμένα, ζητά τη μη επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 στα εισοδήματα που απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2018 στην αλλοδαπή (Ολλανδία, όπου και εργάστηκε ως μισθωτή), ενώ είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδος λόγω παράλληλης άσκησης εμπορικής δραστηριότητας στην Ελλάδα (υπηρεσίες εκμετάλλευσης ΤΑΞΙ - κατά 50% ιδιοκτησία ΤΑΞΙ), και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, επικαλούμενη τις ως άνω εγκυκλίους.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

*«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 τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 16 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

*«2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε..».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν για το υπό κρίση φορολογικό έτος:

*«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.*

*2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του*

άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15-11-2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία, προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

| <u>Εισόδημα (σε ευρώ)</u> | <u>Εισφ. Αλληλεγγύης</u> |
|---------------------------|--------------------------|
| 0 - 12.000                | 0%                       |
| 12.001 - 20.000           | 2,20%                    |
| 20.001 - 30.000           | 5,00%                    |
| 30.001 - 40.000           | 6,50%                    |
| 40.001 - 65.000           | 7,50%                    |
| 65.001 - 220.000          | 9,00%                    |
| > 220.000                 | 10,00%                   |

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.».

**Επειδή,** σύμφωνα με τη με αριθμό 2465/2018 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ:

«7. Επειδή, η ένδικη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 συνιστά φόρο, με βάση επιβολής το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων, ο οποίος

θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας (βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015). Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015. Επομένως, κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2015), η επίμαχη εισφορά ήδη επιβαλλόταν συνεχόμενα επί έξι (συναπτά) φορολογικά έτη, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως “έκτακτη” ή προσωρινή, χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το Ν. 4334/2015 επήλθαν οι προαναφερόμενες μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές. Άλλωστε, ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 5, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αριθμό Ε. 2009/11-01-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018»:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β΄ τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010 (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α΄ 329).
2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

3. Σύμφωνα με το άρθρο I της ΣΑΦΔ Ελλάδας - Ηνωμένου Βασιλείου (πεδίο εφαρμογής), “(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο 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 οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”.

4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο I της ΣΑΦΔ Ελλάδας - Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΦΔ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο I των ΣΑΦΔ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΦΔ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η Ελλάδα).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1099/2018 με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 13/2018 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των “όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιαστικώς παρόμοιας φύσης φόρων”, που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

Συνεπώς, για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΦΔ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΦΔ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με αριθμό Ε. 2147/26-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΦΔ - συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018»:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 έχει τον χαρακτήρα “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΦΔ) εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου I των ΣΑΦΔ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου II της ΣΑΦΔ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε. 2009/2019).

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23B της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). [...]

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του Ν. 4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣτΕ 2465/2018. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου να συμπεριληφθεί και το ανάλογο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης: “ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε. 2147/2019”) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος έτους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1026/2014 (ΦΕΚ Β’ 170/30-01-2014). Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα. Επισημαίνεται ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρούσα διενεργείται εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει συμψηφισθεί ήδη κατά την αρχική εκκαθάριση και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του υπολειπόμενου (μη συμψηφισθέντος) φόρου αλλοδαπής.».

**Επειδή,** σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1026/22-01-2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν. 4174/2013»:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

– Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

– Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α' 188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, δεν ακολουθήθηκε από την προσφεύγουσα η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις (της με αριθμό Ε. 2147/26-07-2019 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. σε συνδυασμό με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1026/22-01-2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.) διαδικασία για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής (εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει ήδη συμψηφισθεί κατά την αρχική εκκαθάριση) έναντι του αναλογούντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 επί του εισοδήματος που απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2018 στην αλλοδαπή (Ολλανδία) η προσφεύγουσα, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, και για το οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχύουσας Σ.Α.Δ.Φ., μέσω υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 χειρόγραφα (χωρίς την οποιανδήποτε παρέμβαση σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη «ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε. 2147/2019» στο σώμα της εν λόγω δήλωσης), προσκομίζοντας τα απαραίτητα βάσει της με αριθμό ΠΟΛ. 1026/22-01-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. δικαιολογητικά.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. .... λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2018**

**Ποσό Πληρωμής: 2.140,64€**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 17-01-2020 και με αριθμό ειδοποίησης .....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 (Α.Χ.Κ. ....) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

**ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ**

**Σ η μ ε ί σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.