



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1420

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, της οποίας

ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Επί της από 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 την υπ' αριθμ. /23-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 22.421,52 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 11.210,76 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.134,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.766,64 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 23/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /13-11-2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου, έγινε επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος, για το χρονικό διάστημα 01/01/2015-31/12/2015, σύμφωνα με τα στοιχεία που αντλήθηκαν μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), και προέκυψαν τραπεζικές συναλλαγές, για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή και η αιτία προέλευσης για τη χρήση 2015. Για τις εν λόγω κινήσεις ο έλεγχος κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα στις 02/07/2019 το με αριθμ. πρωτ. /02-07-2019 2ο Συμπληρωματικό Αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013, ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015							
A/A	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής σε ευρώ	Είδος Κίνησης
1			12/1/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π

2	..... ..... ..	..... .....	10/2/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π
3	..... ..... ..	..... .....	9/3/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π
4	..... ..... ..	..... .....	8/4/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π
5	..... ..... ..	..... .....	15/5/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π
6	..... ..... ..	..... .....	8/6/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	Π
7	..... ..... ..	..... .....	20/7/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.204,07	Π
8	..... ..... ..	..... .....	23/7/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.172,49	Π
9	..... ..... ..	..... .....	5/8/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.383,30	Π
10	..... ..... ..	..... .....	3/9/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.377,77	Π

11	..... ..... ..	..... ..... .....	5/10/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.172,74	Π
12	..... ..... ..	..... ..... .....	12/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.482,22	Π
13	..... ..... ..	..... ..... .....	10/12/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.337,79	Π
ΣΥΝΟΛΟ						77.796,38	

Οι ανωτέρω πρωτογενείς πιστώσεις (καταθέσεις) προέρχονται από εισερχόμενα εμβάσματα από Η.Π.Α. Σύμφωνα με την από 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατά τον έλεγχο της προγενέστερης χρήσης 01/01/2012-31/12/2012 εμφανίζονταν ανάλογες πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος (εισερχόμενα εμβάσματα από τις Η.Π.Α. με αιτιολογία, για τις οποίες είχαν ζητηθεί διευκρινίσεις. Τότε ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./13-09-2018 Υπόμνημά του είχε ισχυρισθεί ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν ενοίκιο στις Η.Π.Α. ήδη φορολογημένο στην πηγή, και συγκεκριμένα η πάγια αυτή καταβολή αποτελεί τακτικό του μηνιαίο έσοδο από μίσθωμα επαγγελματικού χώρου του οποίου είναι ιδιοκτήτης και βρίσκεται στις Η.Π.Α. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης με την εταιρεία, από το οποίο προέκυπτε ότι ο προσφεύγων μισθώνει ακίνητο στην εταιρεία, και συγκεκριμένα κτίσμα μετά των λοιπών χώρων που βρίσκεται στην πόλη της για μισθωτική περίοδο δέκα (10) ετών από 01/09/2010 έως 31/08/2020, με ετήσιο μίσθωμα 76.000 \$ και αναπροσαρμογές του μισθίου ως κάτωθι:

Μισθωτικό έτος	Μηνιαίο Μίσθωμα USD \$	Ετήσιο Μίσθωμα USD \$
2010-2011	6.343	76.384
2011-2012	6.535	78.424
2012-2013	6.731	80.776
2013-2014	6.933	83.199
2014-2015	7.141	85.693
2015-2016	7.355	88.265
2016-2017	7.576	90.912

2017-2018	7.803	93.639
2018-2019	8.037	96.448
2019-2020	8.278	99.341

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν ενοίκια (μισθώματα) που του καταβάλει η εταιρεία, αφορούν μόνο τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αποτελούν εισόδημα από ακίνητα αλλοδαπής, πλην όμως ο προσφεύγων δε δήλωσε τα εισοδήματα αυτά στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως όφειλε, δεδομένου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι αυτά τα εισοδήματα φορολογήθηκαν στις Η.Π.Α. σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η υπ' αριθμ./23-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Τα επίμαχα ποσά είναι ήδη φορολογημένα στις Η.Π.Α., αποτελούν δε εμβάσματα, κατά την παλαιά ορολογία «μη υποχρεωτικώς εκχωρητέα» και απαλλάσσονται πλήρως της φορολογίας στην Ελλάδα, αφού έχουν φορολογηθεί στη χώρα προέλευσής τους. Μάλιστα υπάρχει σχετικός ρητός όρος στο μισθωτήριο συμβόλαιο με τον ενοικιαστή, όπως αυτός καταβάλει το σύνολο της φορολογικής του υποχρέωσης στις Η.Π.Α. και του αποδίδει το καθαρό ποσό ανά μήνα. Είναι εμφανές, από τη σύγκριση του μισθώματος που αναγράφεται στο συμβόλαιο και των χαμηλότερων ποσών που του εμβάζονται, ότι η διαφορά κατατίθεται έναντι των φορολογικών του υποχρεώσεων στην πολιτεία της Ουάσινγκτον έναντι της φορολογικής του υποχρέωσης που πηγάζει από το ακίνητο αυτό. Αναφέρει επιπλέον ότι η άθροιση των ποσών από τη Δ.Ο.Υ. είναι εσφαλμένη και το ακαθάριστο εισόδημά του ήταν αυτό των 76.181 δολαρίων Η.Π.Α., από το οποίο βέβαια το καθαρό εισόδημά του είναι αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των φόρων που καταβλήθηκαν στις Η.Π.Α., όπως αποδεικνύεται από την προσκομιζόμενη φορολογική του δήλωση εκεί.

Επειδή, στις διατάξεις του **ν. 2548/1953** «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου (Φ.Ε.Κ. 231/27-8-1953, τ.Α').» ορίζεται:

«Άρθρον VIII

Κάτοικος ή εταιρεία ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, κτώμενοι εκ πηγών κειμένων εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δικαιώματα εκ της λειτουργίας μεταλλείων, λατομείων ή άλλων φυσικών πόρων, ή ενοίκια εξ ακινήτων, δύναται να εκλέξη δι' οιονδήποτε έτος καθ' ο ταύτα υπόκεινται εις φορολογίαν όπως υποβληθή εις τον φόρον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους βάσει του καθαρού εισοδήματος, ως τούτο καθορίζεται, συμφώνως προς τους Νόμους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, ως αν ο τοιούτος κάτοικος ή εταιρεία διεξήγαν εμπόριον ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται.

.....

Άρθρον XVI

1) Αι διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως δεν δύνανται να ερμηνευθώσιν ως περιορίζουσαι καθ' οιονδήποτε τρόπον οιαδήποτε απαλλαγήν, μείωσιν, έκπτωσιν ή άλλην παραχώρησιν επιτρεπομένην υπό των νόμων ενός των συμβαλλομένων Κρατών κατά τον καθορισμόν των φόρων των επιβαλλομένων υπό του Κράτους τούτου.

2) Εις ας περιπτώσεις ήθελε προκύψει δυσχέρεια ή αμφιβολία ως προς την ερμηνείαν ή την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως, αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα αναλάβουν να διακανονίσουν το ζήτημα δια κοινής συμφωνίας.

3) Οι πολίται ή υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υπόκεινται, καθ' ον χρόνον διαμένουν εν τη ετέρα Συμβαλλόμενη Χώρα εις άλλους ή βαρύτερους φόρους από τους επιβαλλόμενους εις τους πολίτας ή υπηκόους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους τους κατοικούντας εν τω εδάφει του. Ο όρος «πολίτης» ή «υπήκοος», ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω περιλαμβάνει πάντα τα νομικά πρόσωπα, εταιρείας προσώπων και συνεταιρισμούς (Associations) συνεστημένους ή λειτουργούντας κατά τους ισχύοντας νόμους των αντιστοίχων Συμβαλλομένων Κρατών. Εν τω παρόντι άρθρω δια του όρου «φόρος» νοούνται οι πάσης φύσεως και είδους φόροι είτε ούτοι τυγχάνουν εθνικοί, ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί, επαρχιακοί ή δημοτικοί.»

Επειδή στο άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013:

«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, εξάλλου στο με αριθμ. πρωτ. 1104429/2060/Α0012/21.12.2007 έγγραφο με θέμα "Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος που αποκτά κάτοικος Ελλάδας από εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονται στις ΗΠΑ.- Εφαρμογή της Σύμβασης Ελλάδας- Η.Π.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος (Ν.Δ. 2548/1953 - Φ.Ε.Κ.231/Α727.08.53 και Ν.Δ. 4383/1964-Φ.Ε.Κ.189/Α702.11.1964)" αναφέρεται:

«Α. Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου VIII της στο θέμα αναφερόμενης Σύμβασης, κάτοικος Ελλάδας, ο οποίος έχει εισόδημα από ακίνητα στις Η.Π.Α., έχει τη δυνατότητα να ζητήσει από τις φορολογικές αρχές των Η.Π.Α. να φορολογηθεί με βάση το καθαρό εισόδημα που απεκόμισε από την εκμίσθωση των εν λόγω ακινήτων, όπως αυτό προσδιορίζεται από την εσωτερική νομοθεσία των Η.Π.Α.. Αυτό σημαίνει ότι, θα εκπέσουν από το ακαθάριστο εισόδημα όλες οι δαπάνες απόκτησής του, όπως αυτό προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία των Η.Π.Α.

2. Περαιτέρω, με ρητή διάταξη της παρ.1 του άρθρου XIV της προαναφερθείσας Σύμβασης, τα Συμβαλλόμενα Κράτη διαφύλαξαν το δικαίωμα της επιβολής φόρου επί του εισοδήματος των υπηκόων τους, κατοίκων τους κ.τ.λ. σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Συνεπώς, ο κάτοικος της Ελλάδας για τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 του ν.2238/1994, φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τον Ελληνικό Νόμο (Κ.Φ.Ε. - ν.2238/1994), για το συνολικό εισόδημά του που προκύπτει από κάθε κατηγορία στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή.

Εάν στο συνολικό αυτό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στις Η.Π.Α., για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στη χώρα αυτή, λαμβάνεται πρόνοια για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος αυτού.

Για το λόγο αυτό, με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου XVI της ίδιας Σύμβασης, παρέχεται η ευχέρεια της έκπτωσης από το φόρο που προκύπτει κατά το Ελληνικό Δίκαιο, του ποσού του φόρου που επιβλήθηκε στις Η.Π.Α. για το εισόδημα από ακίνητα που ευρίσκονται στις Η.Π.Α.. Το ποσό όμως αυτού του εκπιπτόμενου φόρου δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του Ελληνικού φόρου που επιβάλλεται στο εισόδημα αυτό. Η διάταξη αυτή εναρμονίζεται με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του ν.2238/1994. Ως εκπιπτόμενος φόρος θεωρείται μόνον ο ομοσπονδιακός και όχι άλλος φόρος επιβαλλόμενος από άλλη αρχή (Πολιτεία - Δήμος - Κοινότητα) (σχετ. το Μ 3774πε/29.6.1987 έγγραφό μας).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 2 του ν. 4174/2013:

«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 με την ΠΟΛ. 1026/2014 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” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«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 [N. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], 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.»

Επειδή, με βάση όλα τα παραπάνω, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, είχε υποχρέωση να δηλώσει στην Ελλάδα το παγκόσμιο εισόδημά του, ακόμα και αυτό από ακίνητα που βρίσκονται στις Η.Π.Α. για το οποίο έχει τυχόν καταβληθεί φόρος στη χώρα αυτή, και να φορολογηθεί για αυτό, έχοντας τη δυνατότητα να εκπέσει από το φόρο που προκύπτει κατά το Ελληνικό Δίκαιο, του ποσού του φόρου που επιβλήθηκε στις Η.Π.Α. για το εισόδημα αυτό από ακίνητα. Ωστόσο ο προσφεύγων στη με αριθμ. καταχώρισης/14-07-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δε δήλωσε τα εισοδήματα αυτά από ακίνητο αλλοδαπής, συνολικού ποσού 77.796,38 ευρώ, όπως προκύπτει από τα εισερχόμενα εμβάσματα από τις Η.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./02-07-2019 αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αλλά ούτε και στο με αριθμ./30-09-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ν. 4174/2013, το οποίο του κοινοποιήθηκε στις 07/10/2019 μαζί με τον με αριθμ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ότι φορολογήθηκαν αυτά τα ενοίκια στις Η.Π.Α., σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. (άρθρο 9 ν. 4172/2013), ήτοι βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής των Η.Π.Α., από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα αυτά.

Επειδή ο προσφεύγων, στο στάδιο υποβολής της ενδικοφανούς προφυγής, προσκομίζει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ενώπιον των Φορολογικών Αρχών των Η.Π.Α. Από το εν λόγω έγγραφο (το οποίο μάλιστα δε φέρει όλα απαραίτητα στοιχεία, ήτοι επισημείωση της Χάγης και επίσημη μετάφρασή στην Ελληνική γλώσσα), προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την εν λόγω δήλωση στις 04/02/2020, **ήτοι μετά την κοινοποίηση σε**

αυτόν της υπ' αριθμ./23-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι τα εν λόγω εισοδήματα είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί στις Η.Π.Α. και απαραδέκτως η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών τον καλεί να ξαναπληρώσει φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή το ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος, το οποίο προέρχεται από την επαγγελματική μίσθωση ακινήτου του ευρισκομένου στις Η.Π.Α., προκύπτει από το άθροισμα των ποσών των εισερχόμενων εμβασμάτων, όπως αυτά εμφανίζονται στις σελίδες 13-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Το μηνιαίο ποσό από το μίσθωμα που κατατίθεται σε λογαριασμό του προσφεύγοντος είναι το ποσό των 7.111,00 δολαρίων, ωστόσο, όπως φαίνεται στο σχετικό πίνακα, ο έλεγχος για τις πρώτες έξι καταθέσεις του έτους δεν προχώρησε σε μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ. Με βάση τα παραπάνω και τα ημερήσια δελτία τιμών δολαρίου έναντι ευρώ της, η συνολική αξία του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή προσδιορίζεται ως εξής:

A/A	Τράπεζα	Λογ/σμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ισοτιμία	Ποσό Συναλλαγής σε ευρώ
1			12/1/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,1804	6.024,23
2			10/2/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,1297	6.294,59
3			9/3/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,086	6.547,88
4			8/4/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,0862	6.546,68
5			15/5/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,1328	6.277,37

6	..... ..... ..	..... ..... ..	8/6/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.Ε ΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,1162	6.370,72
7	..... ..... ..	..... ..... ..	20/7/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.540,50	1,105	3.204,07
8	..... ..... ..	..... ..... ..	23/7/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.540,50	1,116	3.172,49
9	..... ..... ..	..... ..... ..	5/8/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,114	6.383,30
10	..... ..... ..	..... ..... ..	3/9/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	3.897,95	1,154	3.377,77
11	..... ..... ..	..... ..... ..	5/10/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,152	6.172,74
12	..... ..... ..	..... ..... ..	12/11/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,097	6.482,22
13	..... ..... ..	..... ..... ..	10/12/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ. ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.111,00	1,122	6.337,79
ΣΥΝΟΛΟ						82.088,95		73.191,86

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /23-12-2019 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	3.918,59	799,39	78.366,38	23.220,91	73.191,86	21.513,31	20.713,92
	Μείωση φόρου		736,69		736,69		736,69	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		62,70		22.484,22		20.776,62	20.713,92
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα							
	Μείωση φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)								
Φόρος που αναλογεί			62,70		22.484,22		20.776,62	20.713,92
Β. Μείον								
1. φόρος που παρακρατήθηκε από								
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα								0,00
β. Επιχειρηματική δραστηριότητα								0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις								0,00
2. φόρος που προκαταβλήθηκε								0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος								0,00
β. ειδικών περιπτώσεων								0,00
Μείωση επιστροφής φόρου								0,00
Υπόλοιπο φόρου			62,70		22.484,22		20.776,62	20.713,92
Γ. Πλέον								
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος								0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			18,00		18,00		18,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ			3,60		3,60		3,60	
Σύνολο φόρου εισοδήματος			84,30		22.505,82		20.798,22	20.713,92
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4174/2013					11.210,76		10.356,96	10.356,96
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					3.134,36		3.002,93	3.002,93
Τέλος επιτηδεύματος								0,00
Συνολικά Ποσά			84,30		36.850,94		34.158,11	34.073,81
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση			84,30		36.850,94		34.158,11	34.073,81

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.