



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-04-2020

Αριθμός απόφασης: 782

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ:..., κατά:

α) της με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και

β) της με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και

β) την με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του .. με ΑΦΜ:..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Με τη με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 10.986,46€, προκαταβολή φόρου 10.546,66€, συμβ/να ποσά ύψους 4.312,09€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.980,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 31.826,06€.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 11.414,99€, συμβ/να ποσά ύψους 2.825,06€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.424,18€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 20.664,23€.

Ειδικότερα, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε η με αριθμό .../...2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που του κοινοποιήθηκε με την με αριθμό πρωτ..../...2018 επιστολή για τη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του Ν 4512/2018, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Για τα ελεγχόμενα έτη, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας μόνο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων. Ακολουθώντας, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθμό καταχώρησης ... και .../...2019 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, δηλώνοντας καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης, δεδομένου ότι για τα υπό κρίση έτη εργαζόταν ως ιατρός σε Δημόσιο Νοσοκομείο της Σουηδίας. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 397 του Ν 4512/2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν εργαζόμενος στη Σουηδία και φορολογήθηκε βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Σουηδίας και σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 2465/2018 εσφαλμένα του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα εισοδήματά του που προέρχονται από τη Σουηδία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το άρθρο 11 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Σουηδίας.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν 2238/1994 “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.”

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 9 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι “ 9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν: , β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.....”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 “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, στο άρθρο 9 του Ν 4172/2013 ορίζεται 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, στο άρθρο XIII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Σουηδίας (ν. 4300/63) ορίζεται ότι “ 1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων XIV, XV και XVI, μισθοί ημερομίσθια και άλλαι παρόμοιαι αποζημιώσεις κτώμενα υπό κατοίκου ενός των συμβαλλομένων Κρατών δι’ έμμισθον απασχόλησιν, φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω συμβαλλομένω Κράτει. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω τούτω Κράτει.
.....”

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 5 της εγκυκλίου Ε.2009/11-01-2019 ορίζεται ότι “ 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 I 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).
.....

5. 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 ΣΑΔΦ, 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 ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.”

Επειδή, στο άρθρο 29 του Ν 3986/2011 ορίζεται ότι “ 1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015..

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του [άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.](#)”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή.

Από τις υποβληθείσες (αρχική και τροποποιητική) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και το περιεχόμενο του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων, για το υπό κρίση οικονομικό έτος, είχε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στην Ελλάδα και εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης από την παροχή μισθωτής εργασίας στην Ουρολογική Κλινική του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου Σκαλε της Σουηδίας.

Ομοίως, από τις υποβληθείσες (αρχική και τροποποιητική) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και το περιεχόμενο του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, είχε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στην Ελλάδα και εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης από την παροχή μισθωτής εργασίας στην Ουρολογική Κλινική του Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου Σκαλε της Σουηδίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στο ως άνω εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης ενώ ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εν λόγω ποσό. Περαιτέρω, επί του συνολικού εισοδήματος επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν 3986/2011 και η επικαλούμενη με αριθμό 2465/2018 απόφαση ΣΤΕ δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής, εφόσον αναφέρεται σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και όχι σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ...2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ:... και την επικύρωση:

α) της με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

β) της με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση :

A)Με την με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014: Ποσό Πληρωμής 31.826,06€.

B)Με την με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 (αρ.δήλωσης ...) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014: Ποσό Πληρωμής 20.664,23€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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