



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 29/10/2021



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 3934

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της [Α.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/04/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου εξωτερικού στη Μάλτα, κατά της με αριθμό δήλωσης/16-12-20 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 και αριθμό ειδοποίησης, με την οποία καταλογίστηκε το συνολικό ποσό των 35.861,11€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ .

Επί της από 29/04/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις Α 1273/2020 και Α 1049/2021 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. δήλωσης/16-12-20 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 και αριθμό ειδοποίησης, προέκυψε διαφορά χρεωστικού ύψους 35.861,11€

Ειδικότερα στις 16/12/2020 η ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης, που αφορά σε «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», βάσει στοιχείων τα οποία έλαβε η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, από την φορολογική διοίκηση της Μάλτας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να εξετάσει η Υπηρεσία μας τη νομιμότητα και την ορθότητα της προσβαλλόμενης πράξης β) να διαταχθεί η ακύρωση του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού και η επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Κατά το φορολογικό έτος 2014 (01 Ιανουαρίου 2014 - 31 Δεκεμβρίου 2014) εργάστηκε και φορολογήθηκε εξ ολοκλήρου για το εισόδημά του στη Μάλτα. Για την απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού προσκομίζει φορολογική δήλωση για το έτος 2015 αρ. αιτήματος/26-11-2015, που έχει επικυρωθεί με τη σφραγίδα της Χάγης, σύμφωνα με την οποία ο φόρος που προέκυψε για το Έτος Βάσης 2014 είναι 26.610,00 €
2. Ότι έγινε εσφαλμένα από τη ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ καταλογισμός φορολογητέας ύλης θεωρούμενης ως μη δηλωθέντος εισοδήματος αλλοδαπής, χωρίς να αφαιρεθεί ο άνωθεν παρακρατηθέν φόρος.

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3681 Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Μάλτας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος. Αρ. ΦΕΚ Α' 144

Άρθρο 2. Φόροι που καλύπτονται από τη σύμβαση

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, ανεξάρτητα, από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο, ή σε στοιχεία του εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, των φόρων στα συνολικά ποσά των ημερομισθίων και των μισθών που καταβάλλονται από ης επιχειρηθείς, καθώς επίσης και των φόρων στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

Άρθρο 15. Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη απασχόληση φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες σε οποιαδήποτε περίοδο 12 μηνών που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος, και

β) η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που έχει ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις αυτού του Άρθρου, αμοιβή που αποκτάται από εξαρτημένη απασχόληση που ασκείται σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές, μπορεί να

φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου ή τον αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 8.

4. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις, αμοιβές, μισθοί και άλλες παροχές που αποκτούνται από κάτοικο Συμβαλλόμενου Κράτους από απασχόληση συνδεδεμένη με δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 6 του Άρθρου 5 μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή σταθερής βάσης στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται α' αυτό το άλλο Κράτος.

Άρθρο 22. Εξάλειψη της διπλής φορολογίας

1. Όταν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος θα αναγνωρίζει ως πίστωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου ένα ποσό ίσο με τον φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος. Μια τέτοια πίστωση όμως, δεν θα υπερβαίνει εκείνο το ύψος του φόρου εισοδήματος, το οποίο υπολογίστηκε σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας του πρωτομνημονευόμενου Κράτους πριν δοθεί η πίστωση, ο οποίος αποδίδεται στο εισόδημα το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο αυτό Κράτος.

.....

3. Εάν, σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της Σύμβασης αυτής, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο Συμβαλλόμενου Κράτους εξαιρείται από φόρο στο κράτος αυτό, εν τούτοις μπορεί το Κράτος αυτό κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος του κατοίκου να λάβει υπ' όψιν το εξαιρεθέν εισόδημα

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4172/2013 έπρεπε να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημα της στην Ελλάδα. Επομένως, σε κάθε περίπτωση είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα είτε είχε φορολογητέο είτε απαλλασσόμενο εισόδημα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013 ορίζεται: «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». Με τις διατάξεις του άρθρου 9 προβλέπεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδας που έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα, ενώ σε κάθε περίπτωση η μείωση αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Δ 155003 ΕΞ 2020 ΕΜΠ 07-10-2020** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο Discoverer Viewer του ΟΠΣ elenxis ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ 12-11-2020** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης δόθηκαν οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ για την αξιοποίηση αναφορών διασταυρώσεων στο Discoverer Viewer του ΟΠΣ elenxis ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το αρχείο διασταυρώσεων που απέστειλε η μαλτέζικη φορολογική αρχή και αφορά σε μισθούς έτους 2014, φαίνεται να έχει εισπράξει αποδοχές που ανέρχονται στο ποσό των 59.304,00 ευρώ. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δηλώνει ιδιωτικός υπάλληλος που κατοικεί στη Μάλτα οικογενειακά από το έτος 2016.

Για το λόγο αυτό η ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, κατόπιν στοιχείων που λήφθηκαν από κατάλογο που διαβίβασε η ΑΑΔΕ στα πλαίσια ανταλλαγής πληροφοριών με τη φορολογική διοίκηση της Μάλτας, προέβη στις 16/12/2020 σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης και ποσό ύψους **59.304,00€**.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Μάλτας.

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή του φορολογική δήλωση για το έτος 2015 αρ. αιτήματος/26-11-2015, σε επίσημη μετάφραση, η οποία φέρει επισημείωση της Χάγης, σύμφωνα με την οποία για **σύνολο εισοδήματος 96.330,00€** κατέβαλε φόρο ύψους **26.610,00€**.

Επειδή, όπως επικαλείται με την παρούσα ο προσφεύγων, το κρινόμενο εισόδημα φορολογικού έτους 2014 φορολογήθηκε εξ ολοκλήρου στην Μάλτα.

Επειδή ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος στην Μάλτα δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν δήλωσε με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2014 το εν λόγω ποσό και τον φόρο που κατέβαλε.

Αποφασίζουμε

A) Την **μερική αποδοχή** της από 29/04/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **με ΑΦΜ**

B) την **επανεκκαθάριση** της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως εξής:

- Θα τροποποιηθεί σε 96.330,00€ το ποσό στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»
- Θα συμπληρωθεί το ποσό των 26.610,00 € στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19»

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ

ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.