



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.11.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 4422

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 ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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 αριθμ. 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 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
1. "..... του", Α.Φ.Μ., και της
2. "..... του", Α.Φ.Μ., κατοίκων
αμφοτέρων, οδός αρ., κατά: 1) της υπ' αριθ.
...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,
φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., 2) της υπ' αριθ.
...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6.Την υπ' αρ./2021 ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΑΡΑΤΑΣΗΣ

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

1. "..... του", Α.Φ.Μ., και της

2. "..... του", Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ποσό φόρου εισοδήματος 74.998,62 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 37.499,31 €, επιπλέον δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού - 524,94 €, ήτοι σύνολο 111.972,99 €.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, ποσό φόρου εισοδήματος 107.856,88 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ποσού 53.928,44 €, επιπλέον δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.325,19 €, ήτοι σύνολο 171.110,51 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 30.10.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις με αρ./2020 και/2020 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με αφορμή την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό για τον υπόχρεο του, και για τη σύζυγό του του ως συνδικαιούχος στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και τα με αρ. πρωτ./2020 και/2020 υπομνήματα των προσφευγόντων μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα.

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ:

Τα συνολικά εισοδήματα του προσφεύγοντα από ακίνητη περιουσία στην αλλοδαπή, προσδιορίσθηκε στο ποσό των **239.912,07 €** (311.070,00\$ / 1,2966) για το φορολογικό έτος 2014 και **346.056,97 €** (398.450,00\$ / 1,1514) για το φορολογικό έτος 2015.

Επί των ανωτέρω ποσών, υπολογίσθηκε έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου το καθαρό (φορολογητέο) εισόδημα από ακίνητη περιουσία ανέρχεται στο ποσό των **227.916,47 €** για το έτος 2014 και **328.754,12 €** για το έτος 2015.

Περαιτέρω, από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με την χρήση της ανάλυσης ρευστότητας, προέκυψε, ότι, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014 και 2015, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων για τα αντίστοιχα φορολογικά έτη ελήφθη το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις, ήτοι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ (β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ε)=μέγιστο [(α),(β),(γ)]	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ζ)=[(α)-(ε)]
2014	76.210,63	76.210,63	304.127,10	304.127,10	227.916,47
2015	112.561,92	379.388,10	441.316,04	441.316,04	328.754,12

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 30.12.2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και εκδόθηκαν στο όνομα των προσφευγόντων, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, φορολογικού έτους 2014 και 2015.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν.4174/2013».

2. «Η ανυπαρξία της παράβασης».

3. «Νόμω και ουσία αβάσιμη η από την ελληνική φορολογική αρχή φορολόγηση του ελεγχόμενου αλλοδαπού εισοδήματος του προσφεύγοντος. Επιχειρηματικός ο χαρακτήρας της εν λόγω δραστηριότητας και η καταβολή του φόρου στις Η.Π.Α. εξάντλησε κάθε φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά τη ΣΑΔΦ Ελλάδος - Η.Π.Α. Αλλά, πάντως και σε κάθε περίπτωση, αν ήθελε κριθεί η μη εξάντληση, στην Ελλάδα δύναται να υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος μόνο το καθαρό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής αυτής δραστηριότητας, αφού προηγουμένως από το σύνολο του ακαθάριστου εσόδου (μίσθωμα) αφαιρεθούν όλες οι παραγωγικές δαπάνες κάθε οικείας διαχείρισης (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) και επιβληθεί επί του καθαρού αποτελέσματος ο συντελεστής που προβλέπεται στον ΚΦΕ για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

4. «Πάντως επικουρικώς και στην περίπτωση που τυχόν δεν γίνει δεκτή η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις Η.Π.Α. για το εισόδημα από τα ακίνητα αυτά και σύμφωνα με το άρθρο VIII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Η.Π.Α., τότε θα πρέπει

να εκπέσει/συμψηφιστεί ο φόρος που βεβαιώθηκε και πληρώθηκε από τον προσφεύγοντα στην αλλοδαπή (= κράτος πηγής = Η.Π.Α.), και μάλιστα ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού και της φορολόγησης του επίμαχου εισοδήματος ως προερχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ως δήθεν από ακίνητα».

5. «Πάντως και σε κάθε περίπτωση, νόμω και ουσία αβάσιμη και πλημμελής η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φοροδοτικής ικανότητας) του προσφεύγοντος κατά τα κρινόμενα έτη 2014 και 2015, η οποία οδήγησε σε νόμω και ουσία αβάσιμη διαπίστωση διαφοράς για το φορολογικό έτος 2015».

Επειδή, οι προσφεύγοντες, υπέβαλλαν στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18.10.2021 "ΥΠΟΜΝΗΜΑ", προσκομίζοντας νέα στοιχεία.

Επειδή, η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αρ. /2021 ΑΠΟΦΑΣΗ ΠΑΡΑΤΑΣΗΣ της προθεσμίας για έκδοση απόφασης.

Η παραπάνω Απόφαση Παράτασης, κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και στους προσφεύγοντες, με τα αρ. πρωτ. ΕΞ 2021/21.10.2021 και ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/21.10.2021 έγγραφα αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από 30.12.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων νέων στοιχείων, τα οποία παρατίθενται στο ως άνω υπόμνημα, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και εκδόθηκε υπ' αριθμ. /2021 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ.

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/21.10.2021 έγγραφο.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. /2021 πόρισμά του (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/09.11.2021).

Επειδή, στο ως άνω πόρισμα επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή, αναφέρει τα κάτωθι:

"Οι προσφεύγοντες, κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου /2021 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής κατέθεσαν ενώπιόν σας, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18.10.2021 "ΥΠΟΜΝΗΜΑ", στοιχεία σχετικά με το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων

στις Η.Π.Α., τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία, προσκομίζοντας ως συνημμένα έγγραφα τα κάτωθι:

Σχετικό 1: Αλληλογραφία σχετική με τη μίσθωση των ακινήτων ιδιοκτησίας του κ. και συνοδευτικό έγγραφο του γραφείου

Σχετικό 2: Γνωμοδότηση του δικηγόρου κ. σχετικά με την υπαγωγή του κ. στις διατάξεις της αμερικανικής νομοθεσίας για τη φορολόγηση των επιχειρηματιών στον τομέα των ακινήτων

Σχετικό 3: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 19 Φεβρουαρίου 2021 για την επιχειρηματική δραστηριότητα του κ. με συνοδευτικά federal asset reports, τις ημέρες παραμονής στις ΗΠΑ και το publication 925

Σχετικό 4: Τιμολόγια δαπανών (συντήρησης, τεχνικών - αρχιτεκτονικών - υδραυλικών εργασιών κ.λπ.) Σχετικό 5: Έγκριση ανακαίνισης

Σχετικό 6: Κατάλογοι κοινοχρήστων (δαπανών φύλαξης, διαχείρισης και συντήρησης) από την εταιρεία διαχείρισης κοινοχρήστων

Σχετικό 7: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 25 Μαρτίου 2021 συνοδευμένο από closing statement, renovation cost receipt και ιστοσελίδα IRS για καθυστέρηση

Σχετικό 8: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 13 Απριλίου 2021 για τα οικονομικά αποτελέσματα 2015 συνοδευμένο από τον αντίστοιχο πίνακα

Σχετικό 9: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 13 Απριλίου 2021 για τα οικονομικά αποτελέσματα 2014 συνοδευμένο από τον αντίστοιχο πίνακα

Σχετικό 10: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 23 Μαρτίου 2021 για την αποπληρωμή φόρων συνοδευμένο από τα σχετικά παραστατικά

Σχετικά 11α και 11β: Κανονισμός της πολυκατοικίας

Σχετικό 12: Έγγραφο του γραφείου με ημερομηνία 13 Απριλίου 2021 για αποσβέσεις (μητρώο παγίων) συνοδευμένο από τους αντίστοιχους πίνακες και έγγραφα

Σχετικά 13°, 13β: Συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων (αγοραστής κ.)

Σχετικά 14α, 14β, 14γ: Μισθωτήρια συμβόλαια (εκμισθωτής κ.)

Σχετικό 15α, 15β, 15γ, 15δ, 15ε: Τιμολόγια για επισκευές κλιματιστικού, ασφάλισης ζημιών, ανακαίνιση μπάνιου

Σχετικά 16α, 16β, 16γ, 16δ: Φορολογικές δηλώσεις Η.Π.Α. (αρχικές και τροποποιητικές) για τα έτη 2014 και 2015 με apostille και μετάφραση - **οψιγενή στοιχεία**

Σχετικά 17α, 17β, 17γ: Publications 925, 946, 334

Σχετικό 18: Φορολογικές δηλώσεις Ελλάδας (αρχικές και τροποποιητικές) για τα έτη 2014 και 2015 Σχετικό 19: Αίτηση στις ΗΠΑ για ειδική βεβαίωση (ΠΟΛ 1026/2014)

Σχετικό 20: Καθυστέρηση από ΗΠΑ λόγω ανωτέρας βίας εξαιτίας της πανδημίας του κορωνοϊού

Σχετικό 21: Ομοίως με ανωτέρω

Σχετικό 22: Εκκαθαριστικά από το IRS σε απάντηση στην ανωτέρω αίτηση - **οψιγενή**

Σχετικά 23α και 23β: Δύο (2) ντοσιέ του λογιστή κ., με συσχετισμό και παράθεση όλων των ανωτέρω εγγράφων, ανά ελεγχόμενο έτος. Συγκεκριμένα, κάθε ντοσιέ περιέχει όλα τα έγγραφα που αποτυπώνουν τα έσοδα και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας του κ. - **οψιγενή**

Οι προσφεύγοντες, με το προαναφερθέν υπόμνημα, προσκομίζοντας όλα τα ανωτέρω, αναπτύσσουν τους ισχυρισμούς τους, επικουρικά και συμπληρωματικά, επί των λόγων επανεξέτασης που προτάθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και ειδικότερα επί του 3ου και 4ου λόγου:

3ος Λόγος: «Νόμω και ουσία αβάσιμη η από την ελληνική φορολογική αρχή φορολόγηση του ελεγχόμενου αλλοδαπού εισοδήματος του προσφεύγοντος. Επιχειρηματικός ο χαρακτήρας της εν λόγω δραστηριότητας και η καταβολή του φόρου στις Η.Π.Α. εξάντλησε κάθε φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, κατά τη ΣΑΔΦ Ελλάδος - Η.Π.Α. Αλλά, πάντως και σε κάθε περίπτωση, αν ήθελε κριθεί η μη εξάντληση, στην Ελλάδα δύναται να υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος μόνο το καθαρό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής αυτής δραστηριότητας, αφού προηγουμένως από το σύνολο του ακαθάριστου εσόδου (μίσθωμα) αφαιρεθούν όλες οι παραγωγικές δαπάνες κάθε οικείας διαχείρισης (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) και επιβληθεί επί του καθαρού αποτελέσματος ο συντελεστής που προβλέπεται στον ΚΦΕ για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

4ος Λόγος: «Πάντως επικουρικώς και στην περίπτωση που τυχόν δεν γίνει δεκτή η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις Η.Π.Α. για το εισόδημα από τα ακίνητα αυτά και σύμφωνα με το άρθρο VIII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Η.Π.Α., τότε θα πρέπει να εκπέσει/συμψηφιστεί ο φόρος που βεβαιώθηκε και πληρώθηκε από τον προσφεύγοντα στην αλλοδαπή (= κράτος πηγής = Η.Π.Α.), και μάλιστα ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού και της φορολόγησης του επίμαχου εισοδήματος ως προερχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ως δήθεν από ακίνητα».

Ως προς τον 3ο λόγο.

«.....Σύμφωνα με το άρθρο VIII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδος – Η.Π.Α. (Ν.Δ. 2548/1953):

«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 δί' 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 εμπόριο ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται».

Η ως άνω πρόβλεψη της ΣΑΔΦ Ελλάδος – ΗΠΑ συνιστά ειδικότερη και αποκλίνουσα πρόβλεψη σε σχέση με τις αντίστοιχες των μεταγενέστερων ΣΑΔΦ (Μοντέλο 1961). Κατά την υπό κρίση πρόβλεψη, η εκμίσθωση ακινήτων εκλαμβάνεται και φορολογείται ως εμπορική επιχείρηση στο κράτος πηγής. Ο δε φόρος υπολογίζεται επί του καθαρού ποσού

εισπραχθέντων μισθωμάτων, όπως το καθαρό αυτό ποσό προσδιορίζεται κατά την εσωτερική νομοθεσία για την επιχειρηματική δραστηριότητα του κράτους πηγής. Η πρόβλεψη αυτή, συνεπικουρούμενη από την πρόβλεψη του άρθρου III της εν λόγω ΣΑΔΦ Ελλάδος – ΗΠΑ, καθώς έχει κυρωθεί με νόμο και αποτελεί εσωτερικό δίκαιο (Ν.Δ.2548/1953), έχει υπερνομοθετική ισχύ και εφαρμόζεται υποχρεωτικά και ανεξάρτητα από οιαδήποτε τυχόν αποκλίνουσα ρύθμιση του εσωτερικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 28 Σ.).

Επομένως, σε περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδος διατηρεί ακίνητα προς εκμίσθωση στις ΗΠΑ, αυτός και για οιοδήποτε εισόδημα από τη δραστηριότητα του αυτή φορολογείται στις ΗΠΑ και ανεξαρτήτως αν διατηρεί ή όχι σε αυτές μόνιμη εγκατάσταση ή φορολογική κατοικία. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό, όπως το ποσό αυτό προσδιορίζεται με βάση την εσωτερική νομοθεσία των ΗΠΑ, ήτοι μετά την αφαίρεση του συνόλου των δαπανών (αποσβέσεις και λειτουργικές), (βλ. νομοθεσία ΗΠΑ, σχετικά 17α, 17β και 17γ) από το ακαθάριστο εισόδημα (μίσθωμα). Ο υπό κρίση φόρος εξαντλεί οιαδήποτε περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα (κράτος κατοικίας).

Πάντως και σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν δεν είχε περιληφθεί η ειδικότερη αυτή πρόβλεψη στη ΣΑΔΦ Ελλάδος – ΗΠΑ (άρθρο 8), και πάλι με μόνο την επίκληση του άρθρου III της αυτής ΣΑΔΦ, σε συνδυασμό με την εσωτερική νομοθεσία Ελλάδος και ΗΠΑ (Κώδικας Εσόδων των Η.Π.Α. – άρθρο 162 επ. και Οδηγίες εφαρμογής του από την αρμόδια αρχή των ΗΠΑ - publication 925, βλ. σχετικό 17α, 17β και 17γ), ο προσφεύγων θεωρείται επιχειρηματίας και φορολογείται ως τέτοιος. Αυτό, συντρέπει ακόμη εμφαντικότερα, καθώς η δραστηριότητα του δεν περιορίζεται στην εκμίσθωση αλλά περιλαμβάνει και συμπληρωματικές υπηρεσίες (φύλαξη, καθαριότητα, θέρμανση κ.ο.κ. – βλ. αναλυτικά κατωτέρω). Ιδίως, στο εσωτερικό του κράτους όπου βρίσκονται τα ακίνητα, η δραστηριότητα αυτή συνιστά ούτως ή άλλως επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών σχετιζόμενων με ακίνητα, με περαιτέρω συνέπεια την επιβολή φόρου εισοδήματος σε επιχειρηματικό κέρδος και επί του καθαρού ποσού, μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα του συνόλου των δαπανών, (σχετικά για την Ελλάδα και για τις ΗΠΑ με αριθμούς 18, 16α, 16β, 16γ και 16δ - οψιγενή).

Αυτό συνάγεται ευθέως από τις διατάξεις του Εσωτερικού Κώδικα Εσόδων των Η.Π.Α. (Internal Revenue Code) [βλ. διατάξεις των άρθρων 162επ., συνημμένο 2] σε συνδυασμό με την έκδοση 925 της φορολογικής αρχής IRS των Η.Π.Α. με τίτλο «Passive Activity and At-Risk Rules» (2018) [σελ. 6 «Real Estate Professional Qualifications», συνημμένο 17α], σύμφωνα με τις οποίες διατάξεις στις Η.Π.Α. η εκμετάλλευση ακινήτων από φυσικά πρόσωπα – ιδιώτες εντάσσεται στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και τα τυχόν έσοδα φυσικού προσώπου – ιδιώτη από τη δραστηριότητα αυτή φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και το φυσικό πρόσωπο αποκτά την ιδιότητα του “real estate professional”, ήτοι αυτή του επιχειρηματία εκμετάλλευσης ακινήτων. Ο οικείος φόρος εισοδήματος επιβάλλεται επί του καθαρού αποτελέσματος, ήτοι μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο έσοδο (μίσθωμα), όλων των οικείων παραγωγικών δαπανών, απόκτησης, βελτίωσης και διατήρησης του ακινήτου που μισθώνεται.»

Αναφορικά με τους παραπάνω ισχυρισμούς των προσφευγόντων ο έλεγχος έχει να αντιτάξει τα εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο III της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδος - Η.Π.Α. (Ν.Δ. 2548/1953), τα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογούνται μόνο στη χώρα φορολογικής κατοικίας του επιτηδευματία, εκτός εάν αυτός έχει μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση στο άλλο κράτος.

Για να θεωρηθεί λοιπόν το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α. ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και να εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με την καταβολή του φόρου στις Η.Π.Α., αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση η ύπαρξη μόνιμης επαγγελματικής εγκατάστασης στις Η.Π.Α.. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση δεν έχει εφαρμογή το άρθρο III της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδος - Η.Π.Α. (Ν.Δ. 2548/1953), καθότι δεν υφίσταται η έννοια της «μονίμου εγκατάστασης» όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο II της ίδιας σύμβασης.

Σύμφωνα με το άρθρο VIII της ΣΑΔΦ μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ - Η.Π.Α, ενοίκια ακινήτου που εισπράττει Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από ακίνητο που κατέχει στις Η.Π.Α., μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί στις Η.Π.Α. σαν να διεξήγε εμπόριο στις Η.Π.Α. με μόνιμη εγκατάσταση. Επομένως, ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ο οποίος απέκτησε εισόδημα από ακίνητα στις Η.Π.Α. κατά τα κρινόμενα έτη 2014 και 2015, είχε 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 απόκτησης του, όπως αυτό προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία των Η.Π.Α..

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.

Συνεπώς, ο κάτοικος της Ελλάδας για τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013. φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τον Ελληνικό Νόμο (Κ.φ.Ε. - ν.4172/2013), για το συνολικό εισόδημα 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 XIV 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 4172/2013 στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (Ελληνικό φορολογικό καθεστώς). Ως εκπιπτόμενος Φόρος, σύμφωνα με το άρθρο I της ΣΑΔΦ μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ - Η.Π.Α., θεωρείται μόνον ο ομοσπονδιακός και όχι άλλος Φόρος επιβαλλόμενος από άλλη αργή (Πολιτεία - Δήμος - Κοινότητα).

Επιπρόσθετα, οι προσφεύγοντες, προκειμένου να αποδείξουν ότι η εκμίσθωση των ακινήτων αποτελεί επιχειρηματική δραστηριότητα, προσκόμισαν αρχικά και οφινγενή στοιχεία, επικαλούμενοι τα ακόλουθα:

- ο προσφεύγων πρόσφερε στους εκάστοτε μισθωτές του, συμπληρωματικά με τη χρήση από αυτούς του μισθίου, πρόσθετες υπηρεσίες, όπως η συντήρηση, η επισκευή, η φύλαξη και ο καθαρισμός (βλ. *μισθωτήρια συμβόλαια και κανονισμό πολυκατοικίας, σχετικά 14α, 146, 14γ και 11α, 116 αντίστοιχα*).
- ο προσφεύγων ανέθεσε την παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων καθώς και την διενέργεια πληρωμών εξόδων και φόρων στην εταιρεία παροχής ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών με την επωνυμία «"..... " και έδρα το των Η.Π.Α. και ο ίδιος μετέβαινε στις Η.Π.Α. για επιμέρους χρονικά διαστήματα, όταν αυτό ήταν αναγκαίο, (βλ. έγγραφα από εταιρεία με εκθέσεις οικονομικών αποτελεσμάτων, αποσβέσεις και πληρωμές φόρων *σχετικά 7,8, 9 και 10*).
- Ο προσφεύγων υπόκειται σε αληθείς, πραγματικές και καταβληθείσες μέσα από το τραπεζικό σύστημα δαπάνες. Οι δαπάνες αφορούν σε αποσβέσεις απόκτησης και βελτίωσης των ακινήτων καθώς και σε τρέχουσες δαπάνες συντήρησης και λειτουργίας αυτών και σε φόρους που βαρύνουν τα ακίνητα
- Τα εισπραττόμενα μισθώματα και οι δαπάνες που τα επιβάρυναν πιστώνονται και χρεώνονται αντίστοιχα μέσω τραπεζικών λογαριασμών, οι οποίοι παρακολουθούνται από ειδική έκθεση του λογιστικού γραφείου (*σχετικά 7,8, 9 και 10*).
- Ο προσφεύγων δεν διατηρούσε οιαδήποτε άλλη πέραν της εκμετάλλευσης ακινήτων, επιχειρηματική δραστηριότητα στις ΗΠΑ και μοναδική πηγή εισοδήματος του εκεί (ΗΠΑ) ήταν τα εισπραττόμενα μισθώματα, (καθαρά κέρδη 2014: 73.321,00 δολάρια ΗΠΑ και 2015: 173.732,00 δολάρια ΗΠΑ) (βλ. σελ. 1^η και 3^η αρχικών δηλώσεων και 3^ο, 11^η, 27^η των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων ΗΠΑ, *σχετικά 16α, 166,16γ και 166*).

Ειδικότερα για τις φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν στις Η.Π.Α. ισχυρίζονται ότι:

“.... Σημειώνεται ότι λόγω πλάνης, αρχικώς ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει στις οικείες δηλώσεις του φόρου εισοδήματος την εν λόγω δραστηριότητα του στις ΗΠΑ, ως δραστηριότητα επιχειρηματική. Μόλις αντιλήφθηκε την πλάνη του, προέβη στην υποβολή τροποποιητικών / συμπληρωματικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις στις ΗΠΑ. Με τις τροποποιητικές / συμπληρωματικές αυτές δηλώσεις, ΠΕΡΙΟΡΙΣΤΗΚΕ ΑΠΛΩΣ ΚΑΙ ΜΟΝΟ στη διευκρινιστική αναφορά του επιχειρηματικού χαρακτήρα του εισοδήματος στις ΗΠΑ, προερχόμενο από την εκμετάλλευση ακινήτου, κατ’ εφαρμογή του άρθρου 8 της ΣΑΔΦ Ελλάδος – ΗΠΑ και της εσωτερικής νομοθεσίας των ΗΠΑ, η οποία άλλωστε δεν διαφέρει από την αντίστοιχη ελληνική, (βλ. σελ. 9^η και 10^η των συμπληρωματικών / τροποποιητικών δηλώσεων όπως αυτές προσκομίζονται στην Υπηρεσία Σας με επισήμειωση της Χάγης, *σχετικά 16β και 16δ*). Τόσο στις αρχικές όσο και στις συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε φόρος επί του καθαρού εισοδήματος, μετά την αφαίρεση από το ποσό των μισθωμάτων, του συνόλου των δαπανών που τα επιβάρυναν, (δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας και παροχής επιπρόσθετων υπηρεσιών στους μισθωτές, πλέον αποσβέσεων). Άλλωστε, αναφορικά με το ύψος του καταλογιζόμενου στις ΗΠΑ φόρου εισοδήματος ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται είτε το εν

λόγω εισόδημα δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα είτε αυτό δηλωθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ακινήτων. Επομένως, η υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων αφορούσε μόνο τον ορθό κατά την εσωτερική νομοθεσία των ΗΠΑ και το άρθρο 8 της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ χαρακτηρισμό της πηγής του εισοδήματος, ως εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, (βλ. σελ. 1^η και 3^η αρχικών δηλώσεων και 3^η, 9^η, 11^η, 27^η των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων ΗΠΑ, σχετικά 16α, 16β, 16γ και 16δ όπως αυτές προσκομίζονται στην Υπηρεσία Σας με επισημείωση της Χάγης - οψιγενή). Επί των δηλώσεων αυτών, γίνεται ρητή αναφορά στην ιδιότητα του ως επιχειρηματίας εκμετάλλευσης ακινήτων, (βλ. σελ. 7^η και 5^η των συμπληρωματικών / τροποποιητικών δηλώσεων όπως αυτές προσκομίζονται στην Υπηρεσία Σας με επισημείωση της Χάγης, σχετικά 16α, 16β, 16γ και 16δ - οψιγενή).

Τέλος, οι προσφεύγοντες αναφέρονται λεπτομερώς στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα κρίνόμενα έτη 2014 και 2015 για τα εκμισθωμένα ακίνητα και τα συσχετίζει με τις υποβληθείσες δηλώσεις στις Η.Π.Α. (σελ. 13-34 του ανωτέρω υπομνήματος).

Αναφορικά με τους παραπάνω ισχυρισμούς των προσφευγόντων ο έλεγχος έχει να αντιπαραθέσει τα εξής:

Οι δαπάνες που εκτενώς αναφέρονται και αποδεικνύονται από τους προσφεύγοντες ουδέποτε αμφισβητήθηκαν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν και αφορούν στην εκμίσθωση των ακινήτων στις Η.Π.Α.. Ο προσφεύγων επέλεξε να φορολογηθεί στο κράτος - πηγής για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α.. και ως εκ τούτου το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν αναγνωρίσθηκαν από την φορολογική αρχή των Η.Π.Α. καθώς εκπέσθηκαν από τα εισπραχθέντα εισοδήματα προκειμένου να επιβληθεί φόρος επί του καθαρού ποσού, όπως ορίζει το άρθρο 8 της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ. Το είδος/κατηγορία των δαπανών αυτών, η σύνδεση τους με τις υποβληθείσες δηλώσεις στις Η.Π.Α. καθώς και το γεγονός ότι η φορολογική αρχή των Η.Π.Α. αναγνωρίζει τον προσφεύγοντα ως «αυτοαπασχολούμενο επαγγελματία ακινήτων» αφορά την εσωτερική νομοθεσία των Η.Π.Α. και δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή της Ελλάδας προς αυτή την κατεύθυνση. Η Ελλάδα, βάσει του άρθρου XIV της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ, δύναται να φορολογήσει όλα τα εισοδήματα του προσφεύγοντος καθότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος αυτής.

Συγκεντρωτικά η θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών των προσφευγόντων και των νέων στοιχείων που προσκομίσθηκαν έχει ως ακολούθως:

Επειδή, η ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ έχει υπερνομοθετική ισχύ και εφαρμόζεται υποχρεωτικά και ανεξάρτητα από οιαδήποτε τυχόν αποκλίνουσα ρύθμιση του εσωτερικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 28 Σ.).

Επειδή, το άρθρο II της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ ορίζει ότι:

«1) Ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» εφ' όσον χρησιμοποιείται δι' επιχείρησιν ενός των Συμβαλλομένων Κρατών υποδηλοί υποκατάστημα, εργοστάσιον ή άλλον ωρισμένον τόπον εργασιών ουχί όμως αντιπροσωπείαν, εκτός εάν ο περί ου αντιπρόσωπος έχη γενικήν εξουσιοδότησιν και συνήθως ενεργή δυνάμει ταύτης, όπως διαπραγματεύηται και συνάπτη

συμβάσεις δια λογαριασμόν της τοιαύτης επιχειρήσεως ή διατηρή απόθεμα εμπορεύματος εκ τον οποίον εκτελεί κανονικώς παραγγελίας δια λογαριασμόν της τοιαύτης επιχειρήσεως. Επιχειρήσεις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα θεωρήται ως έχουσα μόνιμον εγκατάστασιν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει εκ μόνον τον λόγον ότι διεξάγει εμπορικός δοσοληψίας εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος μέσω καλή τη πίστει (Bona Fide) παραγγελιοδόχον, μεσίτον ή θεματοφύλοκος, πάντων τούτων ενεργούντων εν τη συνήθει διεξαγωγή της εργασίας υπό την τοιαύτην ιδιότητα αυτών. Το γεγονός ότι επιχείρησιν τις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών διατηροί εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος, ωρισμένον τόπον εργασιών αποκλειστικώς δια την αγοράν αγαθών ή εμπορευμάτων δεν θα καθιστά τον εν λόγω ωρισμένον τόπον εργασιών αυτόν καθ' εαυτόν μόνιμον εγκατάστασιν της τοιαύτης επιχειρήσεως.

Όταν Εταιρεία τις τον ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έχη συγγενή εταιρείαν, ήτις είναι εταιρεία του ετέρου Συμβαλλόμενον Κράτος, ή η εταιρεία αυτή διεξάγη εμπόριον ή εργασίας εν των ετέρω Κράτει, η τοιαύτη συγγενής εταιρεία δεν θα θεωρήται εκ μόνον του γεγονότος τούτον ως αποτελούσα μόνιμον εγκατάστασιν της μητρός εταιρείας.».

Επειδή, το άρθρο III της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ ορίζει ότι:

1) Επιχείρησις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υποβάληται εις φορολογίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια τα εμπορικά ή βιομηχανικά αυτής κέρδη, εκτός εάν ασκή εμπόριον ή διεξάγη εργασίας δια μονίμου εν τω εδάφει του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους εγκαταστάσεως. Εάν η επιχείρησις εργάζεται κατά τον εκτεθέντα τρόπον, το έτερον των Συμβαλλομένων Κρατών δύναται να επιβάλη φόρον μόνον επί του παρά της επιχειρήσεως κτωμένου κέρδους του προκύπτοντος εκ πηγών ευρισκομένων εντω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει.

2) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησιν τις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, ασκεί εμπόριον ή διεξάγει εργασίας εν των ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θα θεωρούνται ως κέρδη της μονίμου ταύτης εγκαταστάσεως εκείνα εκ των βιομηχανικών ή εμπορικών κερδών ταύτης, άτινα ενδεχομένως αυτή θα απεκόμιζεν εάν ήτο ανεξάρτητος επιχείρησις διεξάγουσα τας ιδίας ή παρομοίας εργασίας υπό τας αυτάς ή παρομοίας συνθήκας και άνευ ουδεμιάς εξαρτήσεως εκ της κυρίας επιχειρήσεως, της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν. Τα ούτω υπολογιζόμενα κέρδη, υποκείμενα εις τους νόμους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, θα θεωρώνται ως προκύπτοντα εκ πηγών ευρισκομένων εντω ετέρω τούτω Συμβαλλομένω Κράτει.

3) Κατά τον καθορισμόν των βιομηχανικών ή εμπορικών κερδών επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών των προερχομένων εκ πηγών ευρισκομένων εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, δεν θα θεωρήται ότι προκύπτει κέρδος εκ της απλής και μόνης αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων συντελουμένης εν τω εδάφει του δευτέρου Συμβαλλομένου Κράτους υπό της τοιαύτης επιχειρήσεως.

4) Αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών δύνανται δια συμφωνίας να θεσπίσουν κανόνας δια την κατανομήν βιομηχανικών ή εμπορικών κερδών.

Επειδή, το άρθρο VIII της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ ορίζει ότι:

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 διεξήγον εμπόριον ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται.

Επειδή, το άρθρο XIV της ανωτέρω σύμβασης ορίζει ότι:

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.

Επειδή, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας νια τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:
«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4172/2013: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2.....

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, παράγραφος 4 του Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1069/23-03-2015 παρ. 4, καθορίζονται οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία.

Ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις και κρίνει ότι α) το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης αφορά εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α., β) δεν εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με την καταβολή του φόρου στις Η.Π.Α. και γ) ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, φορολογείται και για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει η εσωτερική νομοθεσία, ήτοι βάσει του Ν.4172/2013 και ορθώς η ελεγκτική αρχή το φορολόγησε σύμφωνα με το 39 του Ν 4172/2013.

Άποψη της φορολογικής αρχής επί του ως άνω 4ου λόγου

Οι προσφεύγοντες, προσκομίζοντας νέα αποδεικτικά στοιχεία, ισχυρίζονται ότι θα πρέπει να εκπέσει/συμψηφιστεί ο ομοσπονδιακός φόρος που βεβαιώθηκε και πληρώθηκε στις Η.Π.Α. ανεξαρτήτως χαρακτηρισμού και φορολόγησης του επίμαχου εισοδήματος από την εκμίσθωση των ακινήτων. Με το υπόμνημα που κατέθεσαν στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αναφέρουν τα κάτωθι:

“..... Η Υπηρεσία Σας θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να προβεί σε πίστωση του καταβληθέντος στις ΗΠΑ φόρου και σε αφαίρεση του από το αντίστοιχα καταλογισθέντα στην Ελλάδα, καθώς:

▪ ο προσφεύγων είχε ήδη από τις 15 Οκτωβρίου 2020 υποβάλλει σχετικό αίτημα στην αρμόδια φορολογική αρχή των Η.Π.Α. (Department of Treasury –) για τη λήψη σχετικής βεβαίωσης από την οποία να προκύπτει ο

φόρος που καταβλήθηκε στις Η.Π.Α. για τα έτη 2014 και 2015. Ωστόσο, λόγω ειδικών και έκτακτων συνθηκών κορωνοϊού (COVID 19), η φορολογική αρχή των Η.Π.Α. αδυνατούσε να ανταπεξέλθει έγκαιρα και να εκδώσει τις σχετικές βεβαιώσεις, (σχετικά 19, 20 και 21).

▪ Σε συνέχεια του ως άνω αιτήματος, πλέον η αρμόδια φορολογική αρχή των Η.Π.Α. ανταποκρίθηκε και εξέδωσε τις σχετικές βεβαιώσεις (εκκαθαριστικά) του IRS προς τον προσφεύγοντα, (σχετικό 22 - οψιγενές). Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα οψιγενώς κτηθέντα και προσκομιζόμενα έγγραφα, η αρμόδια φορολογική αρχή των Η.Π.Α. αποδέχεται την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων σε συνέχεια των αρχικών, στις οποίες τροποποιητικές αναγράφεται η ιδιότητα του προσφεύγοντος ως επιτηδευματίας εκμετάλλευσης ακινήτων, το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών και η εκκαθάριση και εξόφληση του οφειλόμενου επί αυτών ομοσπονδιακού φόρου εισοδήματος.

▪ Τέλος, και σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε και αν είναι η κρίση της φορολογικής αρχής σχετικά με τη φύση της δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ουδείς μπορεί να αμφισβητήσει ότι ο ίδιος είχε συμμορφωθεί πλήρως με τις φορολογικές υποχρεώσεις του ως επιχειρηματία, όπως αυτές προέκυψαν στις Η.Π.Α. κατά τα ελεγχόμενα έτη. Αναλυτικότερα, για το 2014 ο προσφεύγων κατέβαλε στις Η.Π.Α. ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος ύψους 12.213,00 δολαρίων Η.Π.Α. και για το 2015 ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος ύψους 42.998,00 δολαρίων Η.Π.Α., ο οποίος υπολογίστηκε επί των καθαρών κερδών του από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή μετά από αφαίρεση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά του για έκαστο έτος.

Τούτο προκύπτει από:

1.Τις προσκομιζόμενες αρχικές δηλώσεις των αντίστοιχων ετών, (σχετικό 16α, 16β, 16γ, 16δ και μετάφραση αυτού).

2.Τα προαναφερθέντα, οψιγενώς κτηθέντα έγγραφα του IRS, (σχετικό 22 και μετάφραση αυτού).

3.Τις εκθέσεις της εταιρείας παροχής ανεξάρτητων λογιστικών υπηρεσιών , (σχετικά 7, 8, 9, 10 και 12).

4.Τις χρεώσεις του τραπεζικού λογαριασμού μου , όπως αυτό συνομολογείται και από την έκθεση ελέγχου, στην οποία έχει παρατεθεί η αναλυτική τραπεζική κίνηση (βλ. σχετικό 10).

5.Την έκθεση του λογιστή κ.

▪ Έτσι, πληρούνται πια όλες οι προϋποθέσεις που θέτει η ΠΟΛ 1026/2014 για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, ήτοι για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.) [όπως εν προκειμένω με τις Η.Π.Α.]. Ήτοι, να αποδεικνύεται από έγγραφο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ο ομοσπονδιακός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Τούτο άλλωστε ήταν και το μοναδικό έγγραφο που ζήτησε η ελληνική φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του επίμαχου φορολογικού ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος, προκειμένου τουλάχιστον να αναγνωρίσει προς πίστωση / έκπτωση, τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος που πράγματι κατέβαλε στις ΗΠΑ ο προσφεύγων και λόγω της εκμετάλλευσης εκεί των ακινήτων του.

Αναφορικά με τον παραπάνω ισχυρισμό των προσφευγόντων ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση του ως ακολούθως:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέραμε, ο έλεγχος προτείνει τη **μερική αποδοχή** της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής για την πίστωση των ποσών των ομοσπονδιακών φόρων που καταβλήθηκαν στις Η.Π.Α., ύφους 9.419,25 € (12.213,00 \$ / 1,2966) για το έτος 2014 και 37.344,10 € (42.998,00 \$ / 1,1514) για το έτος 2015.”

Επειδή, σε συνέχεια, οι προσφεύγοντες, υπέβαλλαν στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/25.11.2021 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, προσκομίζοντας νέα στοιχεία, ήτοι:

“Με το παρόν συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζονται και νέα κρίσιμα αποδεικτικά στοιχεία, όπως αυτά είχαν ήδη περιγραφεί και αναλυθεί στην ενδικοφανή προσφυγή και στο συμπληρωματικό αυτής υπόμνημα και τα οποία μόλις εκδόθηκαν από την αμερικανική φορολογική υπηρεσία ή/και μόλις κατέστη δυνατόν να λάβουν επισημείωση της Χάγης και να παραδοθούν στα χέρια του προσφεύγοντος.

Ειδικότερα, με το παρόν υπόμνημα τίθενται υπόψη της Υπηρεσίας Σας τα ακόλουθα:

- Επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille απόσπασμα της 2^{ης} σελίδας της αρχικής φορολογικής δήλωσης έτους 2014 (βλ. **συνημμένο σχετικό 24**), το οποίο απόσπασμα περιλαμβάνεται στην ήδη κατατεθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας Σας αρχική φορολογική δήλωση του έτους 2014 (βλ. ήδη κατατεθείσα αρχική φορολογική δήλωση 2014 σε ακριβές αντίγραφο με apostille και μετάφραση - σχετικό 16^α) και επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille απόσπασμα της 2^{ης} σελίδας της τροποποιητικής δήλωσης για το ίδιο έτος (βλ. ομοίως **συνημμένο σχετικό 24**) το οποίο απόσπασμα περιλαμβάνεται στην ήδη κατατεθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας Σας τροποποιητική φορολογική δήλωση του έτους 2014 (βλ. ήδη κατατεθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση 2014 σε ακριβές αντίγραφο με apostille και μετάφραση - σχετικό 16^ρ). Στη 2^η αυτή σελίδα της τροποποιητικής δήλωσης περιλαμβάνεται ο χαρακτήρας της δραστηριότητας του προσφεύγοντος στις Η.Π.Α., με ρητή αναφορά στα επιχειρηματικά αυτής χαρακτηριστικά και ακολούθως αναλύονται τα ποσά της δραστηριότητας αυτής (ακαθάριστα, καθαρά, φόρος).

- Επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille απόσπασμα της 2^{ης} σελίδας της αρχικής φορολογικής δήλωσης έτους 2015 (βλ. **συνημμένο σχετικό 25**), το οποίο απόσπασμα περιλαμβάνεται στην ήδη κατατεθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας Σας αρχική φορολογική δήλωση του έτους 2015 (βλ. ήδη κατατεθείσα αρχική φορολογική δήλωση 2015 σε ακριβές αντίγραφο με apostille και μετάφραση - σχετικό 16^ν) και επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille απόσπασμα της 2^{ης} σελίδας της τροποποιητικής δήλωσης για το ίδιο έτος (βλ. ομοίως **συνημμένο σχετικό 25**), το οποίο απόσπασμα περιλαμβάνεται στην ήδη κατατεθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας Σας τροποποιητική φορολογική δήλωση του έτους 2015 (βλ. ήδη κατατεθείσα τροποποιητική φορολογική δήλωση 2015 σε ακριβές αντίγραφο με apostille και μετάφραση - σχετικό 16^δ). Στη 2^η αυτή σελίδα της τροποποιητικής δήλωσης περιλαμβάνεται ο χαρακτήρας της δραστηριότητας του προσφεύγοντος στις Η.Π.Α., με ρητή αναφορά στα επιχειρηματικά αυτής χαρακτηριστικά και ακολούθως αναλύονται τα ποσά της δραστηριότητας αυτής (ακαθάριστα, καθαρά, φόρος).

- Επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille αντίγραφο της βεβαίωσης (εκκαθαριστικού) του IRS για το φορολογικό έτος 2014 (βλ. **συνημμένο σχετικό 26**), η επικύρωση του οποίου

τεκμηριώνει αδιαμφισβήτητα την αλήθεια και ακρίβεια της ήδη κατατεθείσας ενώπιον της Υπηρεσίας Σας βεβαίωσης (εκκαθαριστικό) του IRS για το ίδιο φορολογικό έτος (βλ. ήδη κατατεθείσα βεβαίωση - εκκαθαριστικό του IRS για το φορολογικό έτος 2014 σε πρωτότυπο και μετάφραση - σχετικό 22"). Στο εν λόγω εκκαθαριστικό βεβαιώνεται η εκκαθάριση και πληρωμή του φόρου που αντιστοιχεί στην κρινόμενη δραστηριότητα της αλλοδαπής.

- Επικυρωμένο με τη σφραγίδα apostille αντίγραφο της βεβαίωσης (εκκαθαριστικού) του IRS για το φορολογικό έτος 2015 (βλ. συνημμένο σχετικό 27), η επικύρωση του οποίου τεκμηριώνει αδιαμφισβήτητα την αλήθεια και ακρίβεια της ήδη κατατεθείσας ενώπιον της Υπηρεσίας Σας βεβαίωσης (εκκαθαριστικό) του IRS για το ίδιο φορολογικό έτος (βλ. ήδη κατατεθείσα βεβαίωση - εκκαθαριστικό του IRS για το φορολογικό έτος 2015 σε πρωτότυπο και μετάφραση - σχετικό 22β). Στο εν λόγω εκκαθαριστικό βεβαιώνεται η εκκαθάριση και πληρωμή του φόρου που αντιστοιχεί στην κρινόμενη δραστηριότητα της αλλοδαπής.

Κατ' ακολουθία, από το σύνολο των παραπάνω εγγράφων σε συνδυασμό με τον μεγάλο όγκο των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν ήδη αρμοδίως τεθεί υπόψη της Υπηρεσίας Σας πλήρως αποδεικνύονται τα ήδη εκτεθέντα στη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 ενδικοφανή προσφυγή και στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/18.10.2021 συμπληρωματικό υπόμνημα.

Ιδίως ότι:

A. Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2014 και 2015) ο προσφεύγων δραστηριοποιήθηκε ως επιχειρηματίας στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής στον τομέα της εκμίσθωσης ακινήτων με παροχή συμπληρωματικών υπηρεσιών (φύλαξη, καθαριότητα, θέρμανση κ.λπ.).

B. Ουδέποτε η αρμόδια φορολογική αρχή των Η.Π.Α. αμφισβήτησε την ιδιότητα του προσφεύγοντος ως επιχειρηματία ούτε έθεσε ζήτημα μη φορολόγησης του εισοδήματος του ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις του Εσωτερικού Κώδικα Εσόδων των Η.Π.Α. (άρ. 162 επ.) για τη φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος ως τέτοιου.

Γ. Έτσι, το εισόδημα από την ανωτέρω δραστηριότητά του για τα ελεγχόμενα έτη δηλώθηκε και φορολογήθηκε (ορθώς) ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τον οφειλόμενο φόρο να υπολογίζεται επί του καθαρού αποτελέσματος, ήτοι του αποτελέσματος που προέκυψε μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα (μισθώματα) όλων των οικείων παραγωγικών δαπανών απόκτησης, βελτίωσης και διατήρησης του υπό μίσθωση ακινήτου και όχι ως εισόδημα από ακίνητα.

Δ. Οι αναλογούντες στο εν λόγω εισόδημα φόροι εκκαθαρίστηκαν και εξοφλήθηκαν στο ακέραιο από τον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια και κατά συνέπεια οι φόροι αυτοί πρέπει να πιστωθούν αντίστοιχα στην Ελλάδα, κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του παγκόσμιου αυτού καθαρού και μετά την αφαίρεση του συνόλου των δαπανών, εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ ΖΗΤΟΥΜΕ

1. Να γίνει δεκτή η με αριθμό/29.4.2021 Ενδικοφανής Προσφυγή του και της για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτήν, όπως αναλύθηκαν και συμπληρώθηκαν με το με αριθμό ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/18.10.2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα και συμπληρώνονται εκ νέου με το παρόν.

2. Να ακυρωθούν, άλλως, τροποποιηθούν όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, με τις οποίες

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος πλέον προσθέτων φόρων.

3. Σε κάθε περίπτωση, να γίνει δεκτό ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιήθηκε επιχειρηματικά στο χώρο της εκμίσθωσης ακινήτων και φορολογήθηκε στις Η.Π.Α. ως επιχειρηματίας με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσής του, άλλως, ακόμα κι αν δεν γίνει δεκτή η μη εξάντληση της ως άνω φορολογικής υποχρέωσης, να φορολογηθεί στην Ελλάδα μόνο για το καθαρό αποτέλεσμα της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του (δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών) με εφαρμογή του συντελεστή που προβλέπει ο ΚΦΕ για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και **επικουρικώς** να εκπέσει/συμψηφιστεί ο φόρος που βεβαιώθηκε και πληρώθηκε από την προσφεύγοντα στις Η.Π.Α. ανεξαρτήτως χαρακτηρισμού και φορολόγησης του επίμαχου εισοδήματος ως προερχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα ή ως δήθεν από ακίνητα, με βάση τα εκτεθέντα στην Εγκύκλιο ΠΟΛ 1026/2014 της τ. ΓΓΔΕ για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, ήτοι για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.) [όπως εν προκειμένω με τις Η.Π.Α.], καθόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις προς τούτο.

4. Να προβεί η Υπηρεσία Σας σε νέα εκκαθάριση φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015, κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα.”

Επειδή, οι προσφεύγοντες με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο. 3. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την Σύμβαση ΕΛΛΑΔΟΣ – ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΠΟΛΙΤΕΙΩΝ ΤΗΣ ΑΜΕΡΙΚΗΣ (Η.Π.Α.) ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ. Α').

“Άρθρο 1.

1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν αντικείμενον της παρούσης συμβάσεως είναι:

α) Δια τας Ηνωμένας Πολιτείας, ο ομοσπονδιακός φόρος επί του εισοδήματος, περιλαμβανομένων των προσθέτων φόρων (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «φόρος των Ηνωμένων Πολιτειών»).

β) Δια το Βασίλειον της Ελλάδος, ο φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένου του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου, ως και του φόρου επιτηδεύματος (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου»).

Άρθρο 8.

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 διεξήγον εμπόριον ή εργασίας εντός του τοιούτου ετέρου Κράτους δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως κατά το έτος καθ' ο ταύτα φορολογούνται.

Άρθρο 14.

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ.

2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών.

3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.

Άρθρο 16.

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.”

Επειδή, το Άρθρο 28: (Κανόνες του διεθνούς δικαίου και διεθνείς οργανισμοί), του Συντάγματος, αναφέρει, ότι:

“1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3.Υποκείμενα του φόρου

“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.....

Άρθρο 4.Φορολογική κατοικία

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 και οικονομικούς δεσμούς του ή....”

Επειδή, η ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ έχει υπερνομοθετική ισχύ και εφαρμόζεται υποχρεωτικά και ανεξάρτητα από οιαδήποτε τυχόν αποκλίνουσα ρύθμιση του εσωτερικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 28 Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΣΑΔΦ μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ - Η.Π.Α, ενοίκια ακινήτου που εισπράττει Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από ακίνητο που κατέχει στις Η.Π.Α., μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί στις Η.Π.Α. σαν να διεξήγε εμπόριο στις Η.Π.Α. με μόνιμη εγκατάσταση.

Επειδή, οι δαπάνες που εκτενώς αναφέρονται και αποδεικνύονται από τους προσφεύγοντες ουδέποτε αμφισβητήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν και αφορούν στην εκμίσθωση των ακινήτων στις Η.Π.Α.. Ο πρώτος των προσφευγόντων επέλεξε να φορολογηθεί στο κράτος - πηγής για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α. και ως εκ τούτου το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν αναγνωρίσθηκαν από την φορολογική αρχή των Η.Π.Α. καθώς εκπέσθηκαν από τα εισπραχθέντα εισοδήματα

προκειμένου να επιβληθεί φόρος επί του καθαρού ποσού, όπως ορίζει το άρθρο 8 της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ. Το είδος/κατηγορία των δαπανών αυτών, η σύνδεση τους με τις υποβληθείσες δηλώσεις στις Η.Π.Α. καθώς και το γεγονός ότι η φορολογική αρχή των Η.Π.Α. αναγνωρίζει τον προσφεύγοντα ως «αυτοαπασχολούμενο επαγγελματία ακινήτων» αφορά την εσωτερική νομοθεσία των Η.Π.Α. και δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή της Ελλάδας προς αυτή την κατεύθυνση. Η Ελλάδα, βάσει του άρθρου 14 της ΣΑΔΦ Ελλάδος - ΗΠΑ, δύναται να φορολογήσει όλα τα εισοδήματα του προσφεύγοντος καθότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος αυτής.

Επειδή, με ρητή διάταξη της παρ.1 του άρθρου 14 της προαναφερθείσας Σύμβασης τα Συμβαλλόμενα Κράτη διαφύλαξαν το δικαίωμα της επιβολής φόρου επί του συνολικού εισοδήματος των υπηκόων τους, κατοίκων τους κ.τ.λ. σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που ισχύει σε κάθε Συμβαλλόμενο Κράτος, ως εάν η ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος – ΗΠΑ δεν είχε τεθεί σε ισχύ.

Συνεπώς, ο κάτοικος της Ελλάδας για τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του ν.4172/2013, φορολογείται στην Ελλάδα με βάση τον Ελληνικό Νόμο (Κ.φ.Ε. - ν.4172/2013), για το συνολικό εισόδημα 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.

Επειδή, ο προσφεύγων είναι Έλληνας υπήκοος και φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας για τον οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του πληροφοριακού συστήματος TAXIS καθώς και από τις υποβληθείσες δηλώσεις στη φορολογία εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Επειδή, το εισόδημα που αποκτήθηκε από τα ανωτέρω ακίνητα αφορά εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στην αλλοδαπή.

Επειδή, τα άρθρα 21 και 29 ΚΦΕ και τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1069/2015 «.. η εκμίσθωση ακινήτου από φυσικό πρόσωπο με την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών προς τον μισθωτή (καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.) συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται ως τέτοια και όχι ως εισόδημα από ακίνητα», αφορούν τους φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας που δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Δ και δηλώνουν έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ώστε η αρμόδια φορολογική αρχή να μπορεί να κάνει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις αν τηρούνται οι προϋποθέσεις της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας με αντικείμενο δραστηριότητας την εκμίσθωση ακινήτων ή πρόκειται για εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Επειδή, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 Ν.4172/2013., και οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 14 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 4172/2013 στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (Ελληνικό φορολογικό καθεστώς). Ως εκπιπτόμενος Φόρος, σύμφωνα με το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ - Η.Π.Α., θεωρείται μόνον ο ομοσπονδιακός και όχι άλλος Φόρος επιβαλλόμενος από άλλη αρχή (Πολιτεία - Δήμος - Κοινότητα).

Επειδή, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, τα ποσά των ομοσπονδιακών Φόρων που καταβλήθηκαν στις Η.Π.Α., ύψους 9.419,25 € (12.213,00 \$ / 1,2966) για το έτος 2014 και 37.344,10 € (42.998,00 \$ / 1,1514) για το έτος 2015, θα πρέπει να υπολογισθούν κατά την εκκαθάριση του φόρου για τα αντίστοιχα έτη, **δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1026/2014 για την πίστωση του φόρου.**

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ως προς τη έκπτωση του φόρου αλλοδαπής, γίνονται δεκτοί.

Επειδή, το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο ως έσοδο του πρώτου εκ των προσφευγόντων αντιθέτως κρίθηκε ως μη δηλούμενο εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

Επειδή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα των φορολογικών ετών 2014 και 2015, λήφθηκε υπόψη το προσδιορισθέν με τις γενικές διατάξεις και όχι με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας (έπειτα από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με την χρήση της ανάλυσης ρευστότητας).

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./22/06/2021 ενδικοφανούς προσφυγής του 1. "..... του", Α.Φ.Μ., και της 2. "..... του", Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Διορθωτικός προσδιορισμός)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------------------	---------------	---	----------------

	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	9.126,65	15.200,00	237.043,12	15.200,00	237.043,12	15.200,00
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	3.887,52	2.751,19	3.887,52	2.751,19	3.887,52	2.751,19
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	23.006,46	4.420,44	23.006,46	4.420,44	23.006,46	4.420,44
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡ 21 ΠΑΡ. 4 Ν. 4172/14						
ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ-ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	17.817,59		17.817,59		17.817,59	
ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ						
ΝΑΥΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	53.838,22	22.371,63	281.754,69	22.371,63	281.754,69	22.371,63
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	53.838,22	22.371,63	281.754,69	22.371,63	281.754,69	22.371,63
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	53.838,22	22.371,63	281.754,69	22.371,63	281.754,69	22.371,63
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤ						
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	53.838,22	22.371,63	281.754,69	22.371,63	281.754,69	22.371,63
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	156.917,01	151.084,39	165.836,53	142.164,87	165.836,53	142.164,87
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ ΕΙΣ ΑΛΛΗΛ	156.917,01	151.084,39	281.754,69	26.246,71	281.754,69	26.246,71

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος κλίμακας		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	53.838,22	11.488,61	281.754,69	86.068,91	281.754,69	86.068,91	
	Μείωση φόρου		2.621,12		2.202,80		2.202,80	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		8.867,49		83.866,11		83.866,11	
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	22.371,63	3.937,99	22.371,63	3.937,99	22.371,63	3.937,99	
	Μείωση φόρου				0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		3.937,99		3.937,99		3.937,99	

Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						
Φόρος που αναλογεί	12.805,48		87.804,10		87.804,10	74.998,62
Β. Μείον						
1.Φορος που παρακρατήθηκε από						
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	1.261,09		1.261,09		1.261,09	
β. επιχειρηματική δραστηριότητα						
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	499,86		499,86		499,86	
ε) αλλοδαπή προέλευση					9.419,25	
2.Φορος που προκαταβλήθηκε						
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	1.470,21		1.470,21		1.470,21	
β. ειδικών περιπτώσεων						
Υπόλοιπο φόρου	9.574,32		84.572,94		75.153,69	65.579,37
Γ. Πλέον						
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος						
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	180,00		180,00		180,00	
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	36,00		36,00		36,00	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.315,71		11.790,77		11.790,77	-524,94
Τέλος επιτηδεύματος						
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.466,00		2.466,00		2.466,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1α ν.4174/2013 50%	0,00		37.499,31		32.789,69	32.789,69
Γενικό Σύνολο	24.572,03		136.545,02		122.416,15	97.844,12
Διαφορά συμψηφισμού Ποσό άρθρ 18§1 ν 3522/06						
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	24.572,03		136.545,02		122.416,15	97.844,12

2) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	9.127,41	1.638,75	337.881,53	1.638,75	337.881,53	1.638,75
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	91.273,57	916,37	91.273,57	916,37	91.273,57	916,37
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	704,10	684,00	704,10	684,00	704,10	684,00

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡ 21 ΠΑΡ. 4 Ν. 4172/14						
ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ-ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	8.217,70		8.217,70		8.217,70	
ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ						
ΝΑΥΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	109.322,78	3.239,12	438.076,90	3.239,12	438.076,90	3.239,12
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	109.322,78	3.239,12	438.076,90	3.239,12	438.076,90	3.239,12
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	109.322,78	3.239,12	438.076,90	3.239,12	438.076,90	3.239,12
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤ						
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	1.896,30		1.896,30		1.896,30	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	111.219,08	3.239,12	439.973,20	3.239,12	439.973,20	3.239,12
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	158.223,44	137.029,76	158.884,47	136.368,73	158.884,47	136.368,73
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ ΕΙΣ ΑΛΛΗΛ	147.523,44	137.029,76	439.973,20	3.239,12	439.973,20	3.239,12

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

		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	
	Εισόδημα	109.322,78	12.164,87	438.076,90	120.021,75	438.076,90	120.021,75	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Μείωση φόρου		1.807,89		1.807,89		1.807,89	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		10.356,98		118.213,86		118.213,86	
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	3.239,12	495,56	3.239,12	495,56	3.239,12	495,56	
	Μείωση φόρου		210,83		210,83		210,83	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		284,73		284,73		284,73	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)								
Φόρος που αναλογεί			10.641,71		118.498,59		118.498,59	107.856,88
Β. Μείον								

1.φορος που παρακρατήθηκε από						
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	11,68		11,68		11,68	
β. επιχειρηματική δραστηριότητα						
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	124,40		124,40		124,40	
ε) αλλοδαπή προέλευση	9.042,28		9.042,28		46.386,38	
2.φορος που προκαταβλήθηκε						
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος						
β. ειδικών περιπτώσεων						
Υπόλοιπο φόρου	1.463,35		109.320,23		71.976,13	70.512,78
Γ. Πλέον						
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος						
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	180,00		180,00		180,00	
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	36,00		36,00		36,00	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.546,05		21.871,24		21.871,24	9.325,19
Τέλος επιτηδεύματος						
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.158,00		2.158,00		2.158,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1α ν.4174/2013 50%			53.928,44		35.256,39	35.256,39
Γενικό Σύνολο	16.383,40		187.493,91		131.477,76	115.094,36
Ποσό που επιστράφηκε 'η ζητήθηκε						
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	16.383,40		187.493,91		131.477,76	115.094,36

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.