



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3608

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 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 Δ.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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. 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».

3. Την από 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 16/05/2022 και 19/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 17/05/2022 και 20/05/2022 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 την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 90.970,68 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 45.485,34 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.702,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **149.158,87 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 274.291,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 137.145,60 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 68.764,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **480.201,68 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 σύμφωνα με τις υπ' αριθμ./2021 και/2022 εντολές ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αντίστοιχα, συνεπεία των ληφθέντων πρόσθετων στοιχείων από την Δ.Ο.Σ, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/21.05.2021 εγγράφου με συνημμένες αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα στις Η.Π.Α. (εισερχ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2021).

Ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ./2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020 και/2021 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση των υπ' αριθμ./2022 και/2022 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αρ. πρωτ./2022 υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων μετά τη κοινοποίηση των ως άνω Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπίστωσε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη διαφοροποίηση του φορολογητέου εισοδήματος σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις η οποία αποτελείται από τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

α) εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης ύψους 3.817,10 ευρώ (διαφορά 12,41 ευρώ,) όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΟΚΟΙ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΠΟΥ ΣΤΑΛΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΙΣ Η.Π.Α. ΜΕΣΩ Δ.Ο.Σ.									
Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΣΕ USD	ΙΣΟΤΙΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ

1	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	30/4/2014	Interest Payment	4,56	1,385	3,29	1,65
2	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	30/5/2014	Interest Payment	3,97	1,3607	2,92	1,46
3	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	30/6/2014	Interest Payment	3,7	1,3658	2,71	1,35
4	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	31/7/2014	Interest Payment	4,07	1,3379	3,04	1,52
5	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	29/8/2014	Interest Payment	4,68	1,3188	3,55	1,77
6	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	30/9/2014	Interest Payment	1,15	1,2583	0,91	0,46
7	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	31/10/201 4	Interest Payment	3,02	1,2524	2,41	1,21
8	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	28/11/201 4	Interest Payment	3,54	1,2483	2,84	1,42
9	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... ..... .....	31/12/201 4	Interest Payment	3,82	1,2141	3,15	1,57
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΚΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2014						32,51		24,82	12,41
ΤΟΚΟΙ ΗΜΕΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ 2 ^η ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ									3.804,69
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ ΕΤΟΥΣ 2014									3.817,10

β) εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 23.114,77 ευρώ, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ (Η.Π.Α.)								
A/A	ΤΡΑΠΕΖ Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ Ι ΛΟ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΣΕ USD	ΙΣΟΤΙΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΚΤ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ

1	..... ..... .....	..... ..... ..... ..... ..... ..... .....	6/5/2014	64.467,08	1,3945	46.229,53 €	23.114,77 €
ΣΥΝΟΛΟ				64.467,08		46.229,53 €	23.114,77 €

γ) εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α. ύψους 272.216,73 ευρώ, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η.Π.Α. ΕΤΟΥΣ 2014			
ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΕΣ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΤΑ ΣΕ USD	ΙΣΟΤΙΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΚΤ : 1,3150 ΜΙΣΘΩΜΑ ΤΑ ΣΕ EUR	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΚΠΤΩΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 39 Ν.4172/2013
.....	186.761,00	142.023,58	134.922,40
.....	132.688,00	100.903,42	95.858,25
.....	48.340,00	36.760,46	34.922,44
.....	0,00	0,00	0,00
.....	0,00	0,00	0,00
.....	2.000,00	1.520,91	1.520,91
.....	0,00	0,00	0,00
.....	6.911,00	5.255,51	4.992,73
ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Η.Π.Α.	376.700,00	286.463,88	272.216,73
.....	44.355,00		
ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΛΛΑΔΑ	44.355,00		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2014	421.055,00		

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

α) προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 κατά το ποσό των 203.142,74 ευρώ όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΜΗ ΔΕΚΤΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ (Η.Π.Α.)									
Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΣΕ USD	ΙΣΟΤ. ΒΑΣΕΙ ΕΚΤ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΥΝΔ.	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
1			13/1/2015	..... ..... ..... .....	45.000,00	1,1782	38.193,86 €	4	9.548,46 €
3			20/1/2015	..... ..... ..... .....	24.739,06	1,1579	21.365,45 €	2	10.682,73 €

4	..... ..... .....	..... ..... .....	21/1/2015	..... ..... ..... .....	9.126,61	1,1593	7.872,52 €	4	1.968,13 €
5	..... ..... .....	..... ..... .....	22/1/2015	Deposit	19.450,00	1,1618	16.741,26 €	4	4.185,31 €
9	..... ..... .....	..... ..... .....	10/2/2015	Deposit	25.565,36	1,1297	22.630,22 €	4	5.657,56 €
11	..... ..... .....	..... ..... .....	12/2/2015	Deposit	19.704,92	1,1328	17.394,88 €	4	4.348,72 €
15	..... ..... .....	..... ..... .....	2/3/2015	Deposit	17.482,63	1,1227	15.571,95 €	4	3.892,99 €
16	..... ..... .....	..... ..... .....	9/3/2015	Deposit	37.974,00	1,086	34.966,85 €	4	8.741,71 €
19	..... ..... .....	..... ..... .....	25/3/2015	Deposit	21.939,80	1,095	20.036,35 €	4	5.009,09 €
22	..... ..... .....	..... ..... .....	7/4/2015	..... ..... ..... .....	2.000,00	1,0847	1.843,83 €	4	460,96 €
23	..... ..... .....	..... ..... .....	7/4/2015	..... ..... ..... .....	4.136,84	1,0847	3.813,81 €	4	953,45 €
26	..... ..... .....	..... ..... .....	15/4/2015	Deposit	28.675,66	1,0579	27.106,21 €	4	6.776,55 €
27	..... ..... .....	..... ..... .....	15/4/2015	Deposit	33.623,92	1,0579	31.783,65 €	4	7.945,91 €
28	..... ..... .....	..... ..... .....	20/4/2015	..... ..... ..... .....	7.900,00	1,0723	7.367,34 €	4	1.841,84 €
29	..... ..... .....	..... ..... .....	20/4/2015	..... ..... ..... .....	27.374,01	1,0723	25.528,31 €	2	12.764,16 €
30	..... ..... .....	..... ..... .....	20/4/2015	..... ..... ..... .....	27.374,01	1,0723	25.528,31 €	2	12.764,16 €
38	..... ..... .....	..... ..... .....	5/5/2015	Deposit	6.534,68	1,1117	5.878,10 €	4	1.469,52 €
41	..... ..... .....	..... ..... .....	8/6/2015	..... ..... ..... .....	8.800,00	1,1162	7.883,89 €	4	1.970,97 €

43	..... ..... .....	..... .....	8/6/2015	..... ..... ..... .....	7.800,00	1,1162	6.987,99 €	2	3.494,00 €
44	..... ..... .....	..... .....	15/6/2015	..... ..... ..... .....	6.000,00	1,1218	5.348,55 €	4	1.337,14 €
46	..... ..... .....	..... .....	29/6/2015	..... ..... ..... .....	2.500,00	1,1133	2.245,58 €	4	561,39 €
51	..... ..... .....	..... .....	10/8/2015	..... ..... ..... .....	24.260,00	1,096	22.135,04 €	2	11.067,52 €
53	..... ..... .....	..... .....	18/8/2015	..... ..... ..... .....	20.760,00	1,106	18.770,34 €	4	4.692,59 €
62	..... ..... .....	..... .....	2/10/2015	..... ..... ..... .....	15.000,00	1,116	13.440,86 €	2	6.720,43 €
63	..... ..... .....	..... .....	20/10/2015	..... ..... ..... .....	88.936,47	1,1373	78.199,66 €	2	39.099,83 €
68	..... ..... .....	..... .....	3/11/2015	..... ..... ..... .....	18.550,00	1,0976	16.900,51 €	2	8.450,26 €
69	..... ..... .....	..... .....	5/11/2015	Deposit	19.150,00	1,0883	17.596,25 €	4	4.399,06 €
74	..... ..... .....	..... .....	29/12/2015	..... ..... ..... .....	14.640,00	1,0952	13.367,42 €	4	3.341,85 €
76	..... ..... .....	..... .....	29/12/2015	..... ..... ..... .....	29.840,00	1,0952	27.246,17 €	2	13.623,08 €
78	..... ..... .....	..... .....	31/12/2015	..... ..... ..... .....	8.400,00	1,0887	7.715,62 €	4	1.928,90 €
79	..... ..... .....	..... .....	31/12/2015	..... ..... ..... .....	15.000,00	1,0887	13.777,90 €	4	3.444,47 €
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΔΕΚΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ					638.237,97		575.238,68 €		203.142,74 €

β) εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α. ύψους 628.042,72 ευρώ, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η.Π.Α. ΕΤΟΥΣ 2015			
ΙΔΙΟΚΗΣΙΕΣ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΤΑ ΣΕ USD	ΙΣΟΤΙΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΚΤ : 1,1095 ΜΙΣΘΩΜΑ ΤΑ ΣΕ EUR	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΚΠΤΩΣΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 39 Ν.4172/2013
.....	189.088,00	170.426,32 €	161.905,00 €
.....	160.504,00	144.663,36 €	137.430,19 €
.....	74.372,00	67.032,00 €	63.680,40 €
.....	0	0,00 €	0,00 €
.....	35.975,00	32.424.552 €	30.803,29 €
.....	2.200,00	1.982,88 €	1.982,88 €
.....	0	0,00 €	0,00 €
.....	166.778,00	150.318,16 €	142.802,25 €
.....	104.455,00	94.146,01 €	89.438,71 €
ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ Η.Π.Α.	733.372,00	660.993,25 €	628.042,72 €
.....	42.678,00		
ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΛΛΑΔΑ	42.678,00		
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΟΥΣ 2015	776.050,00		

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αμφισβητώντας μόνο το εισόδημα που προέρχεται από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α. και προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 2 και 3 της Συμβάσεως αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α., καθόσον η δραστηριότητά του στις Η.Π.Α. αποτελούσε ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα με μόνιμη εγκατάσταση στην εν λόγω χώρα.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 8 της Σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. καθώς δικαιούται να επιλέξει να φορολογηθεί στις Η.Π.Α. για εισόδημά που απέκτησε εκεί από εκμίσθωση ακινήτων, χωρίς να απαιτείται προς τούτο να είναι φορολογικός κάτοικος της εν λόγω χώρας.
- Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι τα επίμαχα εισοδήματα από ακίνητα στις Η.Π.Α. είναι φορολογητέα στην Ελλάδα, πρέπει να εκπέσει ο φόρος που κατέβαλε στις Η.Π.Α. από τον αναλογούντα ελληνικό Φόρο.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:
«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, στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:
«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 ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα.»

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «Άρθρο 39. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

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).....

γ).....

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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 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.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1026/22-01-2014 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» ορίζεται:

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

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

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

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή.

Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1067/20.03.2015 με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του Ν.4172/2013», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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 (άρθρο 16 του Ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01.01.2014 και μετά».

Επειδή στην ΣΑΔΦ ΕΛΛΑΔΟΣ - ΗΝΩΜΕΝΩΝ ΠΟΛΙΤΕΙΩΝ ΤΗΣ ΑΜΕΡΙΚΗΣ (Η.Π.Α.), ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.08.1953/Τ. Α΄) ορίζεται:

«ΑΡΘΡΟ 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»).

2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οίωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω επιβαλλομένων υπό εκάτερου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της παρούσης συμβάσεως.

.....

ΑΡΘΡΟ 3

1) Επιχείρησις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υποβάληται ες φορολογίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια τα εμπορικά ή βιομηχανικά αυτής κέρδη, εκτός εάν ασκή εμπόριον ή δεξάγη 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 εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει.

2) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησής 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 αύτη 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 εν τω 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.

5) ...

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

...

ΑΡΘΡΟ 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 εκπίπτεται 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...»

Επειδή ο προσφεύγων κατέχει την Αμερικανική υπηκοότητα, αλλά είναι φορολογικός 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.

Επειδή ύστερα από την επεξεργασία των υποβληθέντων υπομνημάτων του προσφεύγοντος, που αφορούσαν τους τραπεζικούς λογαριασμούς του στις Η.Π.Α και τις υποβληθείσες από μέρους του αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε εκεί, ο έλεγχος μεταξύ άλλων προσδιόρισε εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην αλλοδαπή (Η.Π.Α.) ποσού 376.700,00 USD ή 286.463,88 € για το φορολογικό έτος 2014, το οποίο αναλυτικότερα περιλάμβανε εισόδημα από μίσθωση εμπορικών ακινήτων ποσού 374.700,00 USD ή 284.942,97€ και εισόδημα από μίσθωση γης ποσού 2.000,00 USD ή 1.520,91 €. Επί του ανωτέρω ποσού από εκμίσθωση εμπορικών ακινήτων, υπολογίσθηκε έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν.4172/2013 σε ποσοστό 5% και ως εκ τούτου το καθαρό (φορολογητέο) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που συνυπολογίστηκε με τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης, ανήλθε στο ποσό των **272.216,73 € (270.695,82 € + 1.520,91 €) για το έτος 2014.**

Ομοίως ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην αλλοδαπή (Η.Π.Α.) ποσού 733.372,00 USD ή 660.993,25 για το φορολογικό έτος 2015, το οποίο αναλυτικότερα περιλάμβανε εισόδημα από μίσθωση εμπορικών ακινήτων ποσού 731.172,00 USD ή 659.010,37 € και εισόδημα από μίσθωση γης ποσού 2.200,00 USD ή 1.982,88 €. Επί του ανωτέρω ποσού από εκμίσθωση εμπορικών ακινήτων, υπολογίσθηκε έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν.4172/2013 σε ποσοστό 5% και ως εκ τούτου το καθαρό (φορολογητέο) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που συνυπολογίστηκε με τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης, ανήλθε στο ποσό των **628.042,72 € (626.059,84 € + 1.982,88 €) για το έτος 2015.**

Επειδή όσον αφορά τα εισοδήματα του προσφεύγοντα στις Η.Π.Α., με το υπ' αριθ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.08.1953/τ. Α') νομοθετικό διάταγμα κυρώθηκε η συμφωνία μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Η.Π.Α.) για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατά τη διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, από τα οποία να προκύπτει ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή προκειμένου αυτός να συμψηφιστεί στην Ελλάδα, ήτοι δεν προσκόμισε εκκαθαριστικό σημείωμα με την εκκαθάριση του φόρου αυτής και φέροντας την επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης (APOSTILLE) από την αρμόδια αλλοδαπή αρχή επί του πρωτοτύπου ξενόγλωσσου εγγράφου. Επομένως δεν δύναται να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1026/2014 για την πίστωση του φόρου.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου Τροποποιητικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος που υποβλήθηκαν στις Η.Π.Α. για τα έτη 2014 και 2015, και με τις οποίες διαφοροποίησε την πηγή του δηλωθέντος εισοδήματος, που είχε δηλώσει στις Αρχικές Δηλώσεις, δηλώνοντάς το, όχι ως εισόδημα από ακίνητα, αλλά ως

καθαρά κέρδη από την άσκηση ατομικής επιχείρησης με δραστηριότητα: «Αυτοαπασχολούμενος μεσίτης/εκμετάλλευση ακινήτων» (Real Estate Professional).

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο 3 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 του προσφεύγοντα 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 3 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 2 της ίδιας σύμβασης.

Επειδή ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας και 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.

Εφόσον στο συνολικό αυτό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στις Η.Π.Α., για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στη χώρα αυτή, 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 καταβλήθηκε 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 1 της ΣΑΔΦ μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ - Η.Π.Α., θεωρείται μόνον ο ομοσπονδιακός και όχι άλλος Φόρος επιβαλλόμενος από άλλη αρχή (Πολιτεία - Δήμος - Κοινότητα).

Επειδή 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 αναγνωρίστηκαν 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.

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.

Περαιτέρω, με ρητή διάταξη της παρ.1 του άρθρου 14 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. Επομένως η Ελλάδα, βάσει του συγκεκριμένου άρθρου, δύναται να φορολογήσει όλα τα εισοδήματα του προσφεύγοντος καθότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος αυτής.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, 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 ΤΑΧΙΣ 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 του προσφεύγοντα απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι: α) το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης του προσφεύγοντος, όπως αυτό προέκυψε από την επεξεργασία των υποβληθέντων υπομνημάτων του, που αφορούσαν τους τραπεζικούς λογαριασμούς του στις Η.Π.Α και τις υποβληθείσες από μέρους του αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε εκεί, αφορά εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Η.Π.Α., β) δεν εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση του με την καταβολή του φόρου στις Η.Π.Α. και γ) ο προσφεύγων, ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του, φορολογείται και για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, σύμφωνα με το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει η εσωτερική νομοθεσία, ήτοι βάσει του άρθρου 39 του Ν.4172/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16/05/2022 και 19/05/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **16/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	90.970,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	45.485,34 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.702,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	149.158,87 €

β) της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	274.291,20 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	137.145,60 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	68.764,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	480.201,68 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.