



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 5.7.2024

Αριθμός απόφασης: 2052

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου**

**Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα**

**Τηλέφωνο : 2131312348**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τ**ις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

**3. Τ**ην Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4. Τ**η με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατοίκων ..... κατά των αρ. .... Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2021 & 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5. Τ**ις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

**6. Τ**ην έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

**7. Τ**ην εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, νέο χρεωστικό ποσό ύψους 95.721,86 € (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 19.586,77 €), βάσει της αρ. .... 3ης τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 148.814,56 € στον κωδικό 171 (Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή) για τα ενοίκια από ακίνητα που έλαβε στις ΗΠΑ κατά το εν λόγω έτος (μετά την αφαίρεση 5% για δαπάνες) που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω τροποποιητική υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης στην Ελλάδα των εν λόγω ποσών, καθώς σύμφωνα με τον προσφεύγοντα το υπό κρίση εισόδημα δεν φορολογείται στην Ελλάδα αλλά στις ΗΠΑ όπου είχε ήδη δηλωθεί, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εκμετάλλευσης ακινήτων (και όχι ως εισόδημα από ακίνητα) όπως αυτό προβλέπεται με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας των ΗΠΑ καθώς και της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ, και σε κάθε περίπτωση το καθαρό αποτέλεσμα της εν λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας μετά την αφαίρεση των δαπανών (όπως προσδιορίζονται βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας των ΗΠΑ) ήταν ζημιά. Η ως άνω επιφύλαξη απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, νέο χρεωστικό ποσό ύψους 140.312,45 € (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 50.582,74 €), βάσει της αρ. .... 3ης τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 172.582,63 € στον κωδικό 171 (Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή) για τα ενοίκια από ακίνητα που έλαβε στις ΗΠΑ κατά το εν λόγω έτος (μετά την αφαίρεση 5% για δαπάνες) που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω τροποποιητική υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης στην Ελλάδα των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, νέο χρεωστικό ποσό ύψους 93.310,05 € (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 23.665,48 €), βάσει της αρ. .... 3ης τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 159.897,26 € στον κωδικό 171 (Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή) για τα ενοίκια από ακίνητα που έλαβε στις ΗΠΑ κατά το εν λόγω έτος (μετά την αφαίρεση 5% για δαπάνες) που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω τροποποιητική υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης στην Ελλάδα των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, νέο χρεωστικό ποσό ύψους 64.987,51 € (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 6.293,49 €), βάσει της αρ. .... 3ης τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 134.945,46 € στον κωδικό 171 (Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή) για τα ενοίκια από ακίνητα που έλαβε στις ΗΠΑ κατά το εν λόγω έτος (μετά την αφαίρεση 5% για δαπάνες) που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω τροποποιητική υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης στην Ελλάδα των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, νέο χρεωστικό ποσό ύψους 91.988,49 € (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 15.529,55 €), βάσει της αρ. .... 1ης τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί ποσό ύψους 174.883,00 € στον κωδικό 171 (Καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην αλλοδαπή) για τα ενοίκια από ακίνητα που έλαβε στις ΗΠΑ κατά το εν λόγω έτος (μετά την αφαίρεση 5% για δαπάνες) που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013. Η ανωτέρω τροποποιητική υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την έλλειψη υποχρέωσης δήλωσης στην Ελλάδα των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η οποία απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί στη φορολογία εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 βάσει της αρ. .... Εντολής Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και σύμφωνα με τις υπ' αριθ. .... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017 που εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων της από ..... Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., υπήρχε υποχρέωση δήλωσης των ποσών από ενοίκια των υπό κρίση ακινήτων που έλαβε στις ΗΠΑ στα έτη 2016 και 2017, και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ τα εν λόγω ποσά φορολογήθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από ακίνητα (και όχι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα). Κατά των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, ασκήθηκε η από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανής προσφυγή η οποία εξετάστηκε στην ουσία της και απορρίφθηκε με την αρ. .... απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, την αποδοχή της επιφύλαξης επί των υποβληθέντων τροποποιητικών δηλώσεων και την επιστροφή εντόκως των ποσών που τυχόν έχουν καταβληθεί, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα και αναιτιολόγητα καταλόγισε φόρο εισοδήματος από ακίνητα κατ' άρθρο 39 του ν. 4172/2013 αντί της ορθής υπαγωγής του στις διατάξεις περί εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η επιχειρηματική του δραστηριότητα στις

ΗΠΑ αφορά την εκμετάλλευση 2 ακινήτων στο ....., που αγόρασε έναντι \$1.400.000,00 και \$2.707.000,00 τα έτη 2005 και 2006, με βραχυχρόνια μίσθωση με παροχή πρόσθετων υπηρεσιών (συντήρηση, επισκευή, καθαριότητα, φύλαξη κτηρίου κλπ). Καθ' όλα τα υπό κρίση έτη το αποτέλεσμα της εν λόγω επιχειρηματικής δραστηριότητας ήταν ζημιά και συνεπώς δεν προέκυπτε φόρος προς καταβολή στις ΗΠΑ, όπου δήλωνε τη δραστηριότητα. Σύμφωνα με το άρθρο VIII της ΣΑΔΦ Ελλάδας – ΗΠΑ και της αρ. 51/25.4.1962 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών τη Ελλάδας, τα εν λόγω ποσά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (και όχι ως εισόδημα από ακίνητα), και φορολογούνται στις ΗΠΑ και όχι στην Ελλάδα. Δεν επιτρέπεται από την ΣΑΔΦ ο χαρακτηρισμός του εν λόγω εισοδήματος ως εισόδημα από ακίνητα. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1069/2015 τα εν λόγω ποσά υπάγονται στις διατάξεις περί επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς με την εκμίσθωση παρέχονται πρόσθετες υπηρεσίες, και φορολογείται το καθαρό αποτέλεσμα (εν προκειμένω ζημιές).

2. Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα δεν προέβη σε αιτιολογημένη απάντηση επί των αιτημάτων επιφύλαξης. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβallest σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

«1) Επιχειρήσεις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υποβάλλεται εις φορολογίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια τα εμπορικά ή βιομηχανικά αυτής κέρδη, εκτός εάν ασκή εμπορίον 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 εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει.

2) Εις ας περιπτώσεις επιχείρησις τις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, ασκεί εμπορίον 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 απεκκόμιζεν 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 θεωρούνται 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 κανόνες 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, δύνανται 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, δύνανται 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**, το άρθρο XVI της ανωτέρω σύμβασης ορίζει ότι:

«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**, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 51/25-4-1962 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Δ/νσις Φορολογίας, Δ/νσις Γ - Τμήμα Γ): «... Εις τα υπό του άρθρου VII απαριθμούμενα δικαιώματα δεν περιλαμβάνονται τα υπό του άρθρου VIII προβλεπόμενα τοιαύτα τα προερχόμενα εκ της λειτουργίας μεταλλείων, λατομείων, ή άλλων φυσικών πόρων, ή ενοίκια εξ ακινήτων. Ταύτα θέλουσι φορολογηθή υπό της Χώρας όπου ευρίσκεται η ιδιοκτησία, ήτοι η πηγή εξ ης προκύπτουν. Ειδικώτερον, υπό του άρθρου τούτου παρέχεται η ευχέρεια εις τον κτώμενον το εισόδημα όπως ζητήσει από το Κράτος, όπου κείται η πηγή του εισοδήματος (ή ιδιοκτησία), να φορολογήση το εκ δικαιωμάτων ή εξ ενοικίων καθαρών εισόδημα, συμφώνως προς την ισχύουσαν εν αυτώ νομοθεσία, ως εάν ο δικαιούχος του εισοδήματος ησχολείτο με εμπόριο ή

εργασίας εντός του Κράτους τούτου δια μονίμου εγκαταστάσεως.....Κατ' εφαρμογήν των ανωτέρω ο κάτοικος της Ελλάδος όστις έχει εισόδημα εξ ακινήτων κειμένων εν Η.Π.Α., δύναται να ζητήσει από τας φορολογικές Αρχάς του Κράτους τούτου να φορολογηθεί βάσει καθαρού εισοδήματος εξ ενοικίων, ως αν απεκόμιζεν εκ πηγών Η.Π.Α. εισόδημα εξ εμπορικών εργασιών διά μονίμου εγκαταστάσεως. Συνεπώς, δικαιούται να ζητήσει της έκπτωση αποσβέσεων, τόκων και λοιπών δαπανών, αίτινες βαρύνουν το εισόδημα. Αν ο φορολογούμενος δεν ζητήσει τούτο δι' έκαστον οικονομικόν έτος τότε θα φοροληθή κατά τα ήδη εν Η.Π.Α. ισχύοντα, ήτοι βάσει ακαθαρίστου εισοδήματος και επί συντελεστή 30%...

**Επειδή**, 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 4 του Ν. 4172/2013: «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 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου».

**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 39Α του Ν.4172/2013: «1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α` 167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α` 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει.

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.».

**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 η οποία φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

| Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ ) | Συντελεστής % |
|----------------------------------------|---------------|
| 0-12.000                               | 15%           |
| 12.001-35.000                          | 35%           |
| 35.001-                                | 45%           |

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1069/2015 με θέμα 'Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)':

«1. ....Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε

χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει στις παρακάτω περιπτώσεις (ενδεικτική απαρίθμηση):

ι. Κατά την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης γης ή ακινήτου μαζί με τα έπιπλα ή τα μηχανήματά του (εξοπλισμός), υπολογίζεται ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα που προκύπτει και από την εκμίσθωση των επίπλων ή μηχανημάτων.....»

**Επειδή**, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου του συστήματος *taxis* και όπως άλλωστε αυτό γίνεται δεκτό με την παρούσα προσφυγή. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο προσφεύγων 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, συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος που ο προσφεύγων λαμβάνει από την εκμίσθωση των υπό κρίση ακινήτων στις ΗΠΑ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι σύμφωνα με το άρθρο VIII της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ και την την υπ' αριθ. 51/25-4-1962 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών το εισόδημα που ο προσφεύγων λαμβάνει από την εκμίσθωση των υπό κρίση ακινήτων στις ΗΠΑ φορολογείται στις ΗΠΑ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα.

**Επειδή**, με τις επικαλούμενες διατάξεις δίνεται η δυνατότητα εν προκειμένω στον προσφεύγοντα κάτοικο Ελλάδας και δικαιούχο εισοδήματος από ενοίκια ακινήτων στις ΗΠΑ, να επιλέξει να υποβληθεί σε φόρο στις ΗΠΑ βάσει του καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας των ΗΠΑ, σαν να είχε μόνιμη εγκατάσταση στις ΗΠΑ.

Ωστόσο, με τις εν λόγω διατάξεις δεν παρέχεται δικαίωμα αποκλειστικής φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος στις ΗΠΑ, και σε κανένα σημείο της Σύμβασης και της ως άνω εγκυκλίου δεν αναφέρεται ότι το εν λόγω εισόδημα φορολογείται 'μόνο'/'αποκλειστικά' στη χώρα πηγής του εισοδήματος, εν προκειμένω στις ΗΠΑ. Ούτε περαιτέρω με τις επικαλούμενες διατάξεις προσδιορίζεται ο τρόπος φορολόγησης του υπό κρίση εισοδήματος στην Ελλάδα, ήτοι η φορολόγησή του ως εισόδημα από ακίνητα ή από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα, δε, με την παρ. 1 του άρθρου XIV της σύμβασης, το κάθε συμβαλλόμενο κράτος δύναται να συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα κάθε κατηγορία προσόδου που φορολογείται βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού. Σε κάθε περίπτωση, με την παρ. 3 του άρθρου XIV της σύμβασης, προς αποφυγή της διπλής φορολόγησης προβλέπεται η δυνατότητα να εκπεστεί από τον ελληνικό φόρο ο ομοσπονδιακός φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ, περίπτωση η οποία εν προκειμένω δεν υφίσταται δεδομένου ότι σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων δήλωνε ζημιές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας της Ελλάδας το εισόδημα από ακίνητη περιουσία του άρθρου 39 του ΚΦΕ αποκτάται όταν ο εκμισθωτής (φυσικό πρόσωπο ή ατομική επιχείρηση) αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, ενώ στην περίπτωση που ταυτόχρονα παρέχονται και άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια,

κλπ.), τότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. ΠΟΛ. 1069/2015).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες συμβάσεις εκμίσθωσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει αποξενωθεί από τα υπό κρίση ακίνητα και περαιτέρω δεν αποδεικνύεται η παροχή στο μισθωτή πρόσθετων υπηρεσιών. Ειδικότερα, με τις υπό κρίση συμβάσεις προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι ο μισθωτής είναι υπεύθυνος για τον καθαρισμό του διαμερίσματος, ο μισθωτής είναι υπεύθυνος για την προμήθεια ασφάλειας γενικής ευθύνης και ασφάλεια διαμερίσματος με επιβάρυνση του μισθωτή, τα κοινόχρηστα τέλη για το ρεύμα και το φυσικό αέριο και την καλωδιακή τηλεόραση βαρύνουν τον μισθωτή.

Περαιτέρω, οι μισθώσεις των υπό κρίση ακινήτων έχουν διάρκεια από ένα έτος και άνω και αφορούν εκμίσθωση ακινήτων στις ΗΠΑ, και δεν αποτελούν βραχυχρόνιες μισθώσεις στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού κατά τα οριζόμενα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και τις ως άνω διατάξεις τις ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ και το γεγονός ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, το εισόδημα του προσφεύγοντος από την εκμίσθωση των υπό κρίση ακινήτων στις ΗΠΑ φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013, με δυνατότητα πίστωσης του ομοσπονδιακού φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στις ΗΠΑ για το εισόδημα αυτό, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, το ίδιο ζήτημα της φορολόγησης του εισοδήματος του προσφεύγοντος από εκμίσθωση των υπό κρίση ακινήτων στις ΗΠΑ (φορολογικών ετών 2016 και 2017), έχει ήδη κριθεί με την αρ. .... απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, και οι σχετικοί ισχυρισμοί έχουν απορριφθεί.

**Επειδή** με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι εσφαλμένα η Φορολογική Αρχή δεν προέβη σε αιτιολογημένη απάντηση επί των αιτημάτων επιφύλαξης. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή των υπό κρίση δηλώσεων με επιφύλαξη, και κατόπιν οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 20 του ΚΦΔ, με τις οποίες τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε τα εν λόγω αιτήματα επιφύλαξης. Περαιτέρω, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων προέβαλε τους ισχυρισμούς του επί της ως άνω επιφύλαξης οι οποίοι και εξετάστηκαν και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα ως ανωτέρω.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς ο προσφεύγων φορολογήθηκε για το εισόδημά του από εκμίσθωση των υπό κρίση ακινήτων στις ΗΠΑ στα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, και ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, και η συνεπώς η παρούσα προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του .....και την επικύρωση των αρ. .... Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών

Προσώπων φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2021 & 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

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

• Η υπ' αριθ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2018

Ποσό Πληρωμής **95.721,85 €**

• Η υπ' αριθ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2019

Ποσό Πληρωμής **140.312,45 €**

• Η υπ' αριθ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2020

Ποσό Πληρωμής **93.310,05 €**

• Η υπ' αριθ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021

Ποσό Πληρωμής **64.987,51 €**

• Η υπ' αριθ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022

Ποσό Πληρωμής **91.988,49 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**Η Προϊσταμένη του  
Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

**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.