



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 02.02.23
Αριθμός Απόφ: 19

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. 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. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14.10.22** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , επί της οδού ΤΚ: κατά της με ημερομηνία έκδοσης 30.09.22 και αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ:/22) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους

2016, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η τροποποίηση .

6.Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που κατατέθηκε ηλεκτρονικά την 14.10.22 του, με Α.Φ.Μ., και εμπρόθεσμα με δεδομένο ότι η κοινοποίηση συντελέστηκε την 30.09.22 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς , ημερομίσθια κλπ, [...]» του Πίνακα 4Α «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ [...]» του εντύπου ΕΙ, ποσό 262.154,126 € που έλαβε από μισθούς . Επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η με ημερομηνία έκδοσης 15-06-2027 και αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ:/166) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ , με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή ποσού 56.186,91 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προς καταβολή, ποσού 12388,31 € [21366,42 € (ποσό εισφοράς) – 8978,11 € (εισφορά που παρακρατήθηκε), ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 68.575,22 €.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ. καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό αριθμό 295 «Μερίσματα (πρό φόρου) αλλοδαπής προέλευσης [...]» και στον κωδικό αριθμό 683 του Πίνακα Δ1 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2,4, και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του εντύπου ΕΙ, ποσό 4.632,03 €

Επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με ημερομηνία έκδοσης 30-09-2022 και αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ:/22) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή ποσού 56.186,91 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προς καταβολή, ποσού 12.658,01 € [22.910,41 € (ποσό εισφοράς) – 10.252,40 € (εισφορά που παρακρατήθηκε), ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 68.844,92 €, ήτοι διαφορά σε σχέση με την αρχική δήλωση ύψους 269,70 € .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την τροποποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού η οποία εκδόθηκε με βάση την τη με αριθ. καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2016 και ειδικότερα την διαγραφή του επιπλέον φόρου και των προσαυξήσεων που προέκυψαν ισχυριζόμενος ότι με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης υπολογίσθηκε λανθασμένα το ποσό « εισφορά που παρακρατήθηκε », αφού ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα μερίσματα με βάση την προσβαλλόμενη πράξη , μείωσε μόνο το φόρο εισοδήματος Ελλάδας που αναλογεί στα μερίσματα αυτά και όχι και την αντίστοιχη εισφορά αλληλεγγύης .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι :
«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος

εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Σε συμμόρφωση με τη ΣΤΕ 2465/2018, εκδόθηκε από τη Διοίκηση η υπ' αριθ. Ε 2147/2019 εγκύκλιος, με την οποία διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1) Με την αριθ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού» /συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019).

2) Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3) Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23Β παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν. 4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν. 4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4) Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣΤΕ 2465/2018 [...]. Επισημαίνεται ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του

αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρούσα διενεργείται εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει συμψηφισθεί ήδη κατά την αρχική εκκαθάριση και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του υπολειπόμενου (μη συμψηφισθέντος) φόρου αλλοδαπής.

Επειδή σε συνέχεια των ανωτέρω, η εισφορά αλληλεγγύης συνιστά φόρο, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι των ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η Ελλάδα και με τις 56 χώρες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και ο ΗΠΑ. Επομένως, η ελληνική φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντος θα έπρεπε να προβεί στην έκπτωση του φόρου εισοδήματος που έχει καταβληθεί στις ΗΠΑ όχι μόνο από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος αλλά και από την εισφορά αλληλεγγύης που αντιστοιχεί επί του εισοδήματος που αποκτήθηκε στις ΗΠΑ με βάση το ελληνικό φορολογικό σύστημα.

Επειδή ο προσφεύγων ζητά να συμψηφισθεί ο φόρος αλλοδαπής για τα μερίσματα που έλαβε σ' αυτήν εκτός από τον φόρο Ελλάδος επικαλούμενος προς τούτο την υπ' αριθ' 2395/19 Απόφαση της ΔΕΔ

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ. καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό αριθμό 295 «Μερίσματα (πρό φόρου) αλλοδαπής προέλευσης [...]» και στον κωδικό αριθμό 683 του Πίνακα Δ1 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2,4, και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του εντύπου ΕΙ, ποσό 4.632,03 .

Επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η με ημερομηνία έκδοσης 30-09-2022 και αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ:/22) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή ποσού 56.186,91 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προς καταβολή, ποσού 12.658,01 € [22.910,41 € (ποσό εισφοράς) – 10.252,40 € (εισφορά που παρακρατήθηκε)], ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 68.844,92 €.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 απέκτησε εισόδημα αλλοδαπής ύψους **15.439,90€**, για το οποίο είχε πληρώσει φόρο αλλοδαπής ύψους **4.632,03€**. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από το συνολικό φόρο εισοδήματος αφαιρείται ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό ύψους 1.543,99€, ενώ ως προς την εισφορά αλληλεγγύης, από τη συνολική εισφορά αλληλεγγύης ύψους **22.910,41€** που υπολογίζεται βάσει της κλίμακας του άρθρου 43Α του ΚΦΕ, αφαιρείται το ποσό της εισφοράς που προκύπτει με βάση την αναλογία του εισοδήματος αλλοδαπής σε σχέση με το συνολικό εισόδημα, ήτοι εν προκειμένω, δεδομένου ότι το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ποσό των 277.594,06€, το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης που πρέπει να αφαιρεθεί από την ως άνω υπολογισθείσα εισφορά

αλληλεγγύης, ανέρχεται σε **1.274,29€** [ήτοι: (22.910,41 x 15.439.90) : 277.594,06€].

Κατόπιν αυτών ,ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό .

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που κατατέθηκε ηλεκτρονικά την **14.10.22** του, με **Α.Φ.Μ.**, και την **επυκύρωση** της με ημερομηνία έκδοσης **30.09.22** και αριθ. ειδοποίησης (ΑΧΚ:/22) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΧΟΛΑΡΓΟΥ**.

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

Φορολογικό Έτος 2016 Ποσό πληρωμής: 269,70 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό δήλωσης/2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (αριθ. ειδ/σης;, ΑΧΚ/22), έτους **2016**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΧΟΛΑΡΓΟΥ**.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.