



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 886

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α206), 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της με αριθ. δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με τη με αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 602,96€, αντί αρχικού ποσού 97,57€, ήτοι επιπλέον φόρος 505,39€. Το ποσό της διαφοράς φόρου αφορά σε καταλογισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ν. 4172/2013 επί εισοδημάτων (συντάξεων) αλλοδαπής προέλευσης (Κύπρου), συνολικού ποσού 11.439,78€, τα οποία δεν είχαν δηλωθεί με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω αρχικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς καταβολή ποσού 97,57€, ήτοι κύριος φόρος 44,28€ και εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43^Α ποσού 53,29€.

Εν συνεχεία, κατόπιν σχετικής ειδοποίησης από τη φορολογική αρχή στις 16/09/2022, μέσω e-κοινοποίησης, περί ανακριβούς δήλωσης συντάξεων αλλοδαπής προέλευσης, όπως διαπιστώθηκε στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Κύπρου, ο προσφεύγων υπέβαλλε στις 03/10/2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει τις αποδοχές από την Κυπριακή Δημοκρατία ποσού 11.439,78€. Περαιτέρω, μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης myAADE και με κωδικό αιτήματος, υπέβαλε στις την ως άνω τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 καθώς και τα αναγκαία για την εκκαθάριση αυτής έγγραφα. Κατά τη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, οι εν λόγω αποδοχές συντάξεων καταχωρήθηκαν στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» αντί του ορθού κωδικού 657 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43^Α Κ.Φ.Ε.).

Επί της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η υπ' αριθ. δήλωσης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43^Α του ν. 4172/2013 για τα επιπλέον δηλωθέντα εισοδήματα αλλοδαπής, ποσού 505,39€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η από ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν κάθε σχετικό με την πράξη ποσό που τυχόν καταβλήθηκε ή έχει παρακρατηθεί ή θα κληθεί να καταβάλλει, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Στην τροποποιητική δήλωση που κατέθεσε, εκ παραδρομής καταχώρησε τις συντάξιμες αποδοχές στον κωδικό 659 της δήλωσης, στον οποίο καταχωρούνται αποδοχές που επιβαρύνονται με εισφορά αλληλεγγύης, αντί του ορθού κωδικού 657. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να επιβαρυνθεί με ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ωστόσο, σύμφωνα με το νόμο, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

- Η διοίκηση παραβίασε τον ΚΦΔ. Συγκεκριμένα προέβη σε επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης χωρίς να προσδιορίζει επί ποιων στοιχείων στήριξε την απόφασή της, όπως ορίζεται στο άρθρο 32 του ΚΦΔ και χωρίς να λάβει υπόψη της τα απαραίτητα στοιχεία και έγγραφα που είχε στη διάθεσή της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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. 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 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί

εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « [...] 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 573/1998 (ΦΕΚ 223/27.9.1968/τ. Α) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος», ορίζεται ότι:

« Άρθρο 17

Εξερουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 18, συντάξεις και άλλα παρομοίως φύσεως αποζημιώσεις καταβαλλόμενες εις κάτοικον ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι προσφερθείσης εμπίσθου υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

Άρθρο 17

1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμενες υπό τινος Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εις το Κράτος τούτο κατά την άσκησιν λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος, φορολογούνται μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν το άτομον είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευομένου Κράτους.

2. Αι διατάξεις της παραγράφου 1, δεν θα έχουν εφαρμογήν επί αμοιβών ή συντάξεων, δι' υπηρεσίας εχούσας σχέσιν με εμπόριον ή εργασίας ασκουμένας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή των προς τούτο εξομοιουμένων Οργανισμών.

Εις την περίπτωση ταύτην εφαρμόζονται αι διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 17 της παρούσης Συμβάσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2147/26-07-2019 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα «Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ-συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018», διευκρινίστηκε ότι: «

1. Με την αριθμ. 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 23B 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. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαρισθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου να συμπεριληφθεί και το ανάλογο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης:

«ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε. 2147/2019) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος έτους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1026/2014 (ΦΕΚ Β'170/30-1-2014). Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα. 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, σύμφωνα με την Ε.2009/11-01-2019 «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018», διευκρινίστηκε ότι: « 1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β΄ τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α΄ 329).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

3. Σύμφωνα με το άρθρο Ι της ΣΑΦΔ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (πεδίο εφαρμογής), “(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως Ελληνικού φόρου. (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”

4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΔΦ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουδήποτε

ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο I των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος ΠΟΛ.1099/2018 με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 13/2018 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

Συνεπώς, για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.»

Επειδή, από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2016 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013, έπρεπε να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Επομένως, σε κάθε περίπτωση είχε υποχρέωση δήλωσης εισοδήματος στην Ελλάδα, αρχικής ή /και τροποποιητικής, είτε είχε φορολογητέο είτε απαλλασσόμενο εισόδημα.

Επειδή, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει του ν. 4170/2013 προέκυψε ανακρίβεια στη δήλωση εισοδημάτων προέλευσης Κύπρου, που αφορούν το φορολογικό έτος 2016. Η φορολογική αρχή ενημέρωσε τον προσφεύγοντα με πρόσκληση μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος για την υποχρέωσή του όπως προβεί στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να δηλώσει τα ως άνω εισοδήματα.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 03/10/2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει τις συντάξιμες αποδοχές από Κύπρο ποσού 11.439,78€, ποσό το οποίο δε συμπεριέλαβε, όπως υπήρχε υποχρέωση, στην αρχική δήλωση του φορολογικού έτους 2016. Στη συνέχεια, μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης myAADE και με κωδικό αιτήματος, υπέβαλε στις την ως άνω τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 καθώς και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την φορολογική απαλλαγή των ως άνω εισοδημάτων στην Ελλάδα.

Επειδή, κατόπιν υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η υπ' αριθ. δήλωσηςπράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία δεν καταλογίσθηκε επιπλέον φόρος εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας και Κύπρου, ωστόσο καταλογίσθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43^Α του ν. 4172/2013 για τα επιπλέον δηλωθέντα εισοδήματα αλλοδαπής, ποσού 505,39€, τα οποία είχαν εκ παραδρομής καταχωρηθεί, από τον προσφεύγοντα, στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι, στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδος, εισπράττει σύνταξη που έχει απονεμηθεί από την Κυπριακή Δημοκρατία και μάλιστα σύνταξη έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών στο Κράτος της Κύπρου κατά την άσκηση λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρα (δάσκαλος δε δημόσια σχολεία), η σύνταξη αυτή θα φορολογείται μόνο από το Κράτος της Κύπρου και δεν θα εφαρμόζεται η διπλή φορολόγησή της και από τις Ελληνικές Φορολογικές Αρχές, εφόσον το πρόσωπο που εισπράττει τη σύνταξη είναι υπήκοος Κύπρου.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της ισχύουσας ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου, συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, των συντάξιμων αποδοχών που εισπράττει ο προσφεύγων από την Κυπριακή Δημοκρατία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθ.1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2016, όφειλε να μην επιβαρύνει με ειδική εισφορά αλληλεγγύης τα εισοδήματα που εισπράττει από την Κύπρο, κρίνεται βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του και την τροποποίηση της υπ' αριθ. δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.