



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-09-2022

Αριθμός απόφασης: 1891

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού

..... Τ.Κ. β) με ΑΦΜ κατοίκου

..... επί της οδού Τ.Κ., γ)
..... με **ΑΦΜ** κατοίκου επί της οδού
....., Τ.Κ., δ), με **ΑΦΜ**, κατοίκου
....., επί της οδού Τ.Κ., ενεργώντας ως κληρονόμοι της θανούσας
κατά την 26.08.2019 με ΑΦΜ, κατοίκου επί της
οδού Τ.Κ. κατά α) της με αριθμό ειδοποίησης/31.03.2022 (αρ.
δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2
και 3 του αρ. 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και
τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται
στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, των α)
..... με **ΑΦΜ** β) με **ΑΦΜ** γ)
..... με **ΑΦΜ**, δ) με **ΑΦΜ**
....., 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 την με αριθμό ειδοποίησης/19.12.2020 (αρ. δήλωσης) πράξη
διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 1^η
τροποποιητική δήλωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε σε βάρος της
θανούσας την 26.08.2019, με ΑΦΜ, κύριος φόρος ύψους
1.420,33€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 415,66€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς
καταβολή ύψους 1.835,99€, έναντι του αρχικού ποσού ύψους 451,52€, λόγω ανακριβούς υποβολής
αρχικής δήλωσης και εν συνεχεία οίκοθεν υποβολής από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή
στις 19.12.2020 της με αριθ. δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η
τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2014, με την οποία συμπληρώθηκε στον κωδ . 295
«μερίσματα και προμερίσματα (πριν από την αφαίρεση τυχόν παρακρατούμενου φόρου) των
εισηγμένων και μη εισηγμένων μετοχών αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 10.112,02€ που
έλαβε από μερίσματα για το υπό κρίση έτος από την Αμερική, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην
αρχική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους.

Η ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκε οίκοθεν από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε 2162/2020 με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση έτερου κράτους.

Κατά της πράξης αυτής οι προσφεύγοντες υπέβαλαν την υπ' αριθμ./7-10-2021 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η υπ' αριθμ./3-2-2022 απόφαση, η οποία έκανε δεκτή την προσφυγή για τυπική πλημμέλεια, διατάσσοντας τη διαγραφή του επιβληθέντος προστίμου, επειδή βεβαιώθηκε σε θανόντα, τη διαγραφή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και την έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα της θανούσας, για λογαριασμό των κληρονόμων αναφέροντας παράλληλα το ποσοστό επιβάρυνσης για τον καθένα. Σε εκτέλεση της απόφασης αυτής, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη, με την οποία προέκυψε σε βάρος της θανούσας, κύριος φόρος ύψους 1.420,33€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 415,66€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.835,99€.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ζητούν να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενοι:

- Οι κρατικές συντάξεις που δίδονται από το κράτος, των Η.Π.Α. απαλλάσσονται από την φορολογία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τη Σύμβαση Ελλάδος – Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Η.Π.Α.). Εσφαλμένα η φορολογική αρχή το ποσό αυτό το θεώρησε ως μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης συμπληρώνοντας τον κωδ. 295, επειδή πρόκειται για συντάξιμες αποδοχές.
- Κατά τη μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ η φορολογική αρχή δεν έδειξε την δέουσα προσοχή να χρησιμοποιηθεί η σωστή ισοτιμία, η οποία κυμαίνεται από 1,2323 (τιμή αγοράς την 31/12/2014 μέχρι 1,3863 (τιμή αγοράς την 03/01/2015).
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το φορ. έτος 2014.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18§1^α του ν. 4174/2013: "1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση «δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου», η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου [την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο]. 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, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων» για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή, ακολούθως, με την **εγκύκλιο Ε 2162/2020**, με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. ορίζεται ότι : « **Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.** 1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. 2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που

αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα τις A.1025/2020, A.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την A.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., **ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών**, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων. 3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

Επειδή με το με Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΛ Ι 168524 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/4 Δεκεμβρίου 2020 της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ και της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με θέμα: «Οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση πληροφοριών διασταυρώσεων, ως προς την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1)» ορίζεται ότι :

«Α. ΓΕΝΙΚΑ

Με το παρόν έγγραφο παρέχονται οδηγίες προς τις Δ.Ο.Υ. για την αξιοποίηση πληροφοριών που διαβιβάστηκαν σε αυτές από τη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ) κατόπιν αιτήματος και αφορούν σε δεδομένα που παραλήφθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο του Μνημονίου Συνεννόησης και η Συμφωνία μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για τη βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης και την εφαρμογή του νόμου περί Φορολογικής Συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής (FATCA), καθώς και η Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών, όπως κυρώθηκε με το ν. ν.4493/2017.

Ειδικότερα, τα αρχεία αφορούν σε δεδομένα τόκων και μερισμάτων που λαμβάνουν φορολογικά Ιδρύματα των Η.Π.Α. το φορολογικό έτος 2014, με τους αντίστοιχους Κωδικούς Αριθμούς της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του αυτού φορολογικού έτους.

Οι πληροφορίες που διαβιβάστηκαν καθορίζονται σύμφωνα με κριτήρια που τέθηκαν από τη Διεύθυνση Ελέγχων, για τον εντοπισμό φορολογουμένων οι οποίοι υπέβαλαν ανακριβώς Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

Στο παρόν επισυνάπτεται συνημμένα Παράρτημα που αφορά στην τεχνική προσέγγιση και στην παροχή επεξηγήσεων επί των πληροφοριών.

B. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ. Α', Α'-Β' και Β' τάξης) από κοινού με τους κατά περίπτωση Προϊσταμένους των Τμημάτων Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, ενεργούν ως ακολούθως:

Για τις υποθέσεις που αφορούν σε δεδομένα, τόκων και μερισμάτων που έχουν ληφθεί από τις Η.Π.Α. για φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας (fatca) , φορολογικού έτους 2014, προβαίνουν άμεσα σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ (σχετ. Ε.2162/2020), τηρώντας την σειρά ταξινόμησης των διαβιβασθέντων αρχείων. Πριν από την έκδοση της πράξης φροντίζουν να συμπληρώσουν στο κατάλληλο πεδίο το λόγο για τον οποίο εκδίδεται η πράξη, ώστε αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ΚΦΔ. Ενδεικτικά ως αιτιολογία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η φράση «η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση των Η.Π.Α (fatca)».

Για την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου οίκοθεν από τη φορολογική διοίκηση θα πρέπει να συμπληρωθούν κατά περίπτωση οι ακόλουθοι κωδικοί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.:

α. Αναφορικά με τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης συμπληρώνεται ο ΚΑ της Δ.Φ.Ε. (Ε1) φορολογικού έτους 2014, 669/670. Σε περίπτωση που από τα στοιχεία που διαθέτει η φορολογική διοίκηση προκύπτει η απόκτηση απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων συμπληρώνονται ενδεικτικά κατά περίπτωση οι ΚΑ 659/660.

β. Αναφορικά με τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, συμπληρώνεται ο ΚΑ της Δ.Φ.Ε. (Ε1)φορολογικού έτους 2014, ο ΚΑ 295/296. Σε περίπτωση που από τα στοιχεία που διαθέτει η φορολογική διοίκηση προκύπτει η απόκτηση απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων συμπληρώνονται ενδεικτικά κατά περίπτωση οι ΚΑ 659/660.

γ. Σε περίπτωση εφαρμογής των γενικών διατάξεων για τα ως άνω εισοδήματα (κωδικοί δήλωσης 669/670 ή 295/296 κατά περίπτωση) και υπό την προϋπόθεση ότι προκύπτει η παρακράτηση φόρου συμπληρώνονται οι κωδικοί 683/684 με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή.

Οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου που εκδίδονται με βάση τα ανωτέρω αναρτώνται στην θυρίδα του φορολογουμένου στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στο myTAXISnet της ΑΑΔΕ, και ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Μετά την έκδοση της οίκοθεν πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και μέχρι την 31/12/2020 ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική του υποχρέωση είναι διαφορετική από εκείνη που προσδιορίστηκε με την πράξη της Φορολογικής Διοίκησης. Διαφορετικά δύναται να προσφύγει ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΦΔ».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. XI του νομοθετικού διατάγματος υπ' αριθμ. 2548/1953 (ΦΕΚ 231/27-08-1953/ τ.Α') «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπή της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου»: 1) Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμεναι υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό των υποδιαιρέσεων των εις άτομον τι δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Κράτος τούτο ή τας υποδιαιρέσεις του, θα απαλλάσσωνται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. 2) Ιδιωτικάί συντάξεις και ισόβιοι παροχαί προερχόμεναι εκ του εδάφους ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμεναι παρά προσώπου διαμένοντος εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος, θ' απαλλάσσωνται από της φορολογίας υπό του πρώτου Συμβαλλομένου Κράτους. 3) Ο όρος «συντάξεις», ως χρησιμοποιείται εν των άρθρω τούτω υποδηλοί περιοδικάς πληρωμάς γενομένα δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή υπό μορφήν αποζημιώσεως δια σωματικής βλάβας. 4) Ο όρος «ισόβιοι παροχαί», ως χρησιμοποιείται εν τω άρθρω τούτω υποδηλοί ωρισμένον ποσόν πληρωτέον περιοδικώς καθ' ωρισμένα χρονικά διαστήματα εφ' όρου ζωής ή δι' ωρισμένον αριθμόν ετών, συνεπεία αναληφθείσης υποχρεώσεως περί πραγματοποιήσεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα.

Επιπλέον στο αρ. XIV της ανωτέρω σύμβασης αναφέρεται ότι: 1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος άπασας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ. 2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπτει εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών. 3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί

εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνουν το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.

Επειδή στην ΠΟΛ 1128/2006 αναφέρεται ότι : **«Άρθρο XI, παρ.1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Αρθρου XIV παρ.1 και 3:** Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος των ΗΠΑ ή τις υποδιαιρέσεις του, σε κάτοικο Ελλάδας για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις υποδιαιρέσεις του, φορολογούνται **και στα δύο Κράτη.**

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9 της ΠΟΛ 1067/2015: «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.1026/22.1.2014 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014: 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 στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε **εμπροθέσμως** στις 04-06-2015 την με αρ. καταχ. **αρχική** δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία δεν δήλωσε, την είσπραξη κάποιου ποσού από την αλλοδαπή, είτε σαν επίδομα είτε σαν σύνταξη .

Επειδή βάσει στοιχείων, τα οποία έλαβε σε μεταγενέστερο χρόνο η φορολογική αρχή στο πλαίσιο Μνημονίου Συνεννόησης και Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, που αφορούν σε δεδομένα τόκων και μερισμάτων που λαμβάνουν φορολογικοί κάτοικοι της ημεδαπής σε χρηματοοικονομικούς

λογαριασμούς που τηρούν σε Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα των ΗΠΑ το φορολογικό έτος 2014, η φέρεται ότι έλαβε ποσό 10.112,02 ευρώ (12.277,00\$) που αφορά τόκους και μερίσματα που θα έπρεπε να δηλωθεί στον κωδικό 295/296 ή στον κωδικό 659/660 της φορολογικής δήλωσης .

Για το λόγο αυτό, η ΔΟΥ και μετά την αριθμ./3-2-2022 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, προέβη στις 31-03-2022 σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 295 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης. Από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε μεταβολή στο αρχικό αποτέλεσμα της εκκαθάρισης, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου σε σχέση με την αρχική δήλωση ποσού **1.384,47€** (αρχικό χρεωστικό ύψους 451,52- τελικό χρεωστικό ύψους 1.835,99€).

Επειδή, όπως επικαλούνται με την παρούσα οι προσφεύγοντες, το επίμαχο εισόδημα της θεωρήθηκε εσφαλμένως από την φορολογική αρχή ότι αφορά σε εισπραχθέντα μερίσματα αλλοδαπής, τα οποία έπρεπε να δηλωθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ενώ στην πραγματικότητα αποτελεί εισόδημα από συντάξεις αλλοδαπής και συγκεκριμένα αφορά σε σύνταξη χηρείας που ελάμβανε από τις Η.Π.Α. ως κληρονόμος του συζύγου της, το οποίο δεν δήλωνε.

Επειδή οι προσφεύγοντες προσκόμισαν με την ενδικοφανή προσφυγή τους βεβαίωση από τον Οργανισμό Κοινωνικής Ασφάλισης των Η.Π.Α. βεβαίωση –έντυπο SSA 1042S-δήλωση παροχών κοινωνικής ασφάλισης (FORM SSA-1042S-SOCIAL SECURITY BENEFIT STATEMENT), από την οποία προκύπτει ότι η κληρονομούμενη έλαβε συνολικές παροχές για το 2014 ποσού 12.276,00 \$, το οποίο αναλύεται σε 9.145,20 \$ που πληρώθηκαν μέσω επιταγής και σε 3.130,80 \$ (2.578,70€) παρακράτηση φόρου. Το ποσό αυτό ταυτίζεται με το ποσό που θεωρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ότι αφορά μερίσματα αλλοδαπής. Ωστόσο, η ημερομηνία καταβολής της σύνταξης και της παρακράτησης του φόρου από την αλλοδαπή δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά. Επιπλέον, δεν προκύπτει τυχόν περιοδική καταβολή αυτής μέσα στο έτος 2014, με συνέπεια να μην εφαρμόζεται η μέση τιμή του έτους. Κατά συνέπεια, η Δ.Ο.Υ. ορθώς υπολόγισε το ποσό βάσει της ισοτιμίας που αναγραφόταν στις καταστάσεις που λήφθηκαν από τις φορολογικές αρχές της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, εφαρμόζοντας ως ισοτιμία τη μέση τιμή ισοτιμίας ευρώ-δολαρίου την 31/12/2014, ήτοι την τιμή 1€ =1,2141\$.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι το επίμαχο ποσό αφορά συντάξεις που καταβλήθηκαν από την αλλοδαπή, το οποίο όμως θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην φορολογική

δήλωση της, καθώς φορολογείται και στα δύο κράτη, και με νέα οίκοθεν τροποποιητική δήλωση να συμπληρωθεί στον κωδ. 389 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό των 10.112,02€ και στον κωδ. 651 (Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19) το ποσό των 2.578,70€. Επιπλέον, πρέπει να διαγραφεί το ποσό των 10.122,02 από τον κωδικό 295 (μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης), αφού το ποσό αφορά συντάξεις και όχι μερίσματα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό (περί παραγραφής):

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1 του ν. 4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.[...].

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρχική πράξη (...../19.12.2020) εκδόθηκε εντός της πενταετίας (αρ. 36§1 περ. α'), ενώ η προσβαλλόμενη πράξη ως επακόλουθο της διόρθωσης της αρχικής εκδόθηκε στις 31-03-2022 (η έκδοση της οποίας οφείλεται στο διατακτικό της υπ' αριθμ./3-2-2022 απόφασης της υπηρεσίας μας), ήτοι εντός της ταχθείσας από το αρ. 36§1 περ. γ' του ν. 4174/2013 προθεσμίας για έκδοση νέας πράξης, συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και ο ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) με ΑΦΜ β) με ΑΦΜ και γ) με ΑΦΜ, δ), με ΑΦΜ, ενεργώντας ως κληρονόμοι της θανούσας κατά την 26.08.2019 με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/31.03.2022 (αρ. δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του αρ. 32 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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