



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/04/2022

Αριθμ. Αποφ.: 807

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσ/νική
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου, επί της οδού , Τ.Κ., κατά : α) της υπ'αρ. ειδοπ./23-11-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με

βάση την υπ'αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, β) της από 18/10/2021 ειδοποίησης για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:**, 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 09.05.2016 ηλεκτρονική την με αριθ. καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία δε δήλωσε κανένα εισόδημα, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./09-05-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με μηδενικό ποσό πληρωμής. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, στις 23.11.2021, προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση της με αριθ. καταχ./23-11-2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία δηλώθηκαν στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. Αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) του πίνακα 4^Α της δήλωσης, ποσού 26.744,64€ και στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισόδημα της περ. 16), ποσού 839,48€. Με την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./23-11-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό πληρωμής 4.067,68€. Ειδικότερα, η αρμόδια ΔΟΥ προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με οίκοθεν υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής (σύνταξη προέλευσης Κύπρου), συνολικού ποσού 26.744,64 €..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος παραβίαση της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Κύπρου (ΑΝ.573/1968 ΦΕΚ 223/27.9.1968 τ. Α΄), καθόσον η σύνταξη που λαμβάνει προέρχεται από υπηρεσίες τις οποίες παρείχε ως εκπαιδευτικός στην Κύπρο, της οποίας

είναι υπήκοος, όπως προκύπτει και από την ταυτότητά του. Με βάση συνεπώς, την ως άνω σύμβαση και ειδικότερα το άρθρο 18 αυτής, η σύνταξη που λαμβάνει από την Κύπρο, νόμιμα φορολογείται μόνο επί του κράτους πηγής, ήτοι, το κράτος της Κύπρου, ενώ ουδεμία υποχρέωση φέρει προς φορολόγηση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα, παρά μόνο προς δήλωση. Συνεπώς τα εισοδήματα που λαμβάνει από σύνταξη στην Κύπρο, εσφαλμένα δηλώθηκαν στους κωδικούς 389 και 651 και για το λόγο αυτό πρέπει να τροποποιηθεί η δήλωση Ε1 και να δηλωθούν στους αντίστοιχους κωδικούς 659 και 433 της δήλωσης και να απαλλαγεί από το φόρο ύψους 4.067,68€.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α΄ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 3**, 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.», **άρθρο 9**, 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.», στο **άρθρο 67**, ότι : «6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται...»

Επειδή περαιτέρω, με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της Κύπρου, όπως κυρώθηκε με τον **Α.Ν. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 223/27.9.1968)**, ορίζεται ότι : **Άρθρο 1** «Η

παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί προσώπων κατοικούντων εις εν ή αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη..» **Άρθρο 2** «1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται. 2. Ως φόροι εισοδήματος θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων αυτού, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών εκ της απαλλοτριώσεως κινητής ή ακινήτου ιδιοκτησίας, των φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου. 3. Οι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον:

α) Προκειμένου περί του Βασιλείου της Ελλάδος:

I) Ο φόρος εισοδήματος επί των φυσικών προσώπων

II) Ο φόρος εισοδήματος, επί των νομικών προσώπων

III) Η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων και πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί, αίτινες επιβάλλονται εντός της επικρατείας του Βασιλείου της Ελλάδος, καλούμεναι εφεξής «Ελληνικός φόρος».

β) Προκειμένου περί της Δημοκρατίας της Κύπρου: Ο φόρος επί του εισοδήματος, καλούμενος εφεξής «Κυπριακός φόρος» 4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιωδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.. 5. Εις το τέλος εκάστου έτους αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών υποχρεούνται όπως γνωστοποιώσι προς αλλήλας οιασδήποτε μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν. **Άρθρο 1**. Εις την παρούσαν Σύμβασιν, εκτός εάν άλλως απαιτή η έννοια του κειμένου: α) Οι όροι «Συμβαλλόμενον Κράτος» και «το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος» σημαίνουν το Βασίλειον της Ελλάδος ή την Κύπρον, ως το κείμενον ορίζει.... ζ) Οι όροι «κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους» και «κάτοικος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» σημαίνουν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Κύπρου, ως το κείμενον ορίζει. **Άρθρο 18** «1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμεναι 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 περίπτωσιν ταύτην εφαρμόζονται αι διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 17 της παρούσης Συμβάσεως» . **Άρθρο 21** «1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογήν επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα

επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου. 2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρος) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρος καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρω, ήτοι μέρος εις σταθερόν συντελεστήν, εις τον οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρος υπερβαίνει τον σταθερόν τούτον συντελεστήν.....4. Τηρουμένων των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της Κύπρου, εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Κυπριακού φόρου του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Κύπρου φόρου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Ελλάδος, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ελλάδος, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Κυπριακού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου (Α.Ν. 573/1968), η κρατική σύνταξη που καταβάλλεται από το δημόσιο τομέα της Κύπρου φορολογείται μόνο στην Κύπρο, αν ο συνταξιούχος είναι Κυπριακής υπηκοότητας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων κυπριακής υπηκοότητας, εισέπραξε κατά το 2015, σύμφωνα με τη προσκομιζόμενη βεβαίωση αποδοχών, σύνταξη ύψους 26.744,64 €, από το Γενικό Λογιστήριο της Δημοκρατίας Κύπρου, για τις υπηρεσίες που πρόσφερε ως εκπαιδευτικός, ως εκ τούτου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, το ποσό της σύνταξης αυτής, δεν υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα παρά μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, και θα πρέπει να μεταφερθεί στον κωδικό 659 του πίνακα 6 της δήλωσης του φορολογικού έτους 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

τελικό χρεωστικό : 374,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.