



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04-12-2023

Αριθμός απόφασης: 2031

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσης και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2022, της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η διόρθωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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 την με ημερομηνία έκδοσης και με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2022, της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε για τον προσφεύγοντα φόρος ποσού 15.319,77€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την διόρθωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Από το 2015 λαμβάνει από την Αμερική σύνταξη Δημόσιου φορέα (Social Security Benefit Statement), επί της οποίας διενεργείτε παρακράτηση φόρου 25%. Στο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολ. έτους 2022, στον Κωδικό 389 συμπλήρωσε το καθαρό ποσό της σύνταξης, ύψους 3.247,86 € και στον Κωδικό 651 τον παρακρατηθέντα φόρο, ύψους 828,49€.
- Η σύνταξη της Αμερικής (αφού προστέθηκε στην εγχώρια, ποσού 28.723,40€ - σύνολο 31.981,26€), φορολογήθηκε με συντελεστή 28% (για τα πρώτα 1.267€) και με 36% (για τα υπόλοιπα 1.980€) . Δηλαδή η συνολική φορολόγηση για την σύνταξη Αμερικής ανήλθε σε 1.267

* $28\% + 1.980 * 36\% = 1.067\text{€}$. Το ποσό των 1.067€ είναι μεγαλύτερο από το παρακρατηθέν ποσό των 828,49€.

- Στο εκκαθαριστικό φύλλο υπολογισμού του φόρου και στη στήλη «φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή» δεν αναγράφεται ο παρακρατηθείς φόρος στην Αμερική (25%), των 828,49€, αλλά το ποσό των 275,63€ που όπως φαίνεται αντιστοιχεί σε φόρο 9% (προσαρμοσμένο), επί του ποσού της σύνταξης, ωσάν να μην έχει άλλα εισοδήματα.
- Η ισχύουσα νομοθεσία πουθενά δεν αναγράφει ότι ο «Ελληνικός φόρος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί για την σύνταξη αυτή στην Ελλάδα», αλλά «κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό».
- Επί της εν λόγω σύνταξης των 3.247,86€ επιβλήθηκε συνολικά φόρος και στα δύο κράτη, ως εξής: $25\%(\text{USA}) + (32,8\% - 9\%)(\text{Ελλάδα}) = 48,8\%$, δηλαδή $3.247,86\text{€} \times 48,8\% = 1.585\text{€}$ ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί συνολικά και στα δύο κράτη $25\%(\text{USA}) + (32,8\% - 25\%)(\text{Ελλάδα}) = 32,8\%$, δηλαδή $3.247,86\text{€} \times 32,8\% = 1.065\text{€}$.
- Δηλαδή, στο τέλος λαμβάνει περίπου τη μισή σύνταξη. Κανονικά έπρεπε στην Ελλάδα για τη σύνταξη αυτή, να φορολογηθεί επί πλέον με $1067\text{€} - 828,49\text{€} = 238\text{€}$ και όχι με $1067\text{€} - 275,63 = 792\text{€}$
- Η επιβολή φόρου 48,8% αποτελεί καταφανώς «Διπλή φορολόγηση» που αντίκειται, τόσο στη σχετική ΣΑΔΦ, όσο και στον Ν.4172/2013

Επειδή, με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής, που συνήφθη μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (εφεξής Σ.Α.Δ.Φ.) - **ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 2548/1953** (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ Τ.Α'), ορίζεται ότι:

«Άρθρον (XI) 11

1) Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμεναι υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό των υποδιαιρέσεων των εις άτομόν τι δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας εις το Κράτος τούτο ή τας υποδιαιρέσεις του, θα απαλλάσσωνται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους.

3) Ο όρος «συντάξεις», ως χρησιμοποιείται εν τω άρθρω τούτω υποδηλοί περιοδικάς πληρωμάς γενομένας δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή υπό μορφήν αποζημιώσεως δια σωματικές 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 πραγματοποίησεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα.....

Άρθρον (XIV) 14

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 απάσας 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 υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1128/27.10.2006 «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος», διευκρινίζεται ότι:

«1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές ΗΠΑ και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

.....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, με τις διατάξεις του άρθ. 9 του ν. 4172/2013 - Πίστωση φόρου αλλοδαπής, 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2022, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό των 3.247,86€ και στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή) το ποσό των 828,49€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην ισχύουσα νομοθεσία πουθενά δεν αναγράφεται ότι ο «Ελληνικός φόρος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί για την σύνταξη αυτή στην Ελλάδα», αλλά «κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό, συνεπώς θα έπρεπε να αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό των 828,49€ και όχι των 275,63 που τελικά αφαιρέθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 9 του ν. 4172/2013, περί Πίστωσης φόρου αλλοδαπής 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.

Επειδή, η διάταξη αυτή σαφώς αναφέρεται σε σύγκριση του φόρου που αναλογεί, για το συγκεκριμένο εισόδημα στην Αμερική και στην Ελλάδα. Πουθενά δεν ορίζει ότι αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου αλλοδαπής, σ' αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

Συνεπώς, η μείωση του φόρου εισοδήματος αφορά μόνο στο ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση θα είχαμε μείωση - επιστροφή φόρου,

που δεν αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους φόρους ή την προκαταβολή φόρου).

Επειδή, ορθώς διενεργήθηκε η εκκαθάριση φόρου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του», και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης:

Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

Χρεωστικό ποσό φόρου: 15.319,77€

(Χρ. Κατ.)

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Α6 Τμήματος Επανεξέτασης**

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.