



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Αριθμός Απόφασης: 2163**

**ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης**  
**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**  
**Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**  
**Τηλέφωνο : 2131604536**  
**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 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).

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 1069/4-3-2014 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 ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθ. δήλωσης ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. δήλωσης .....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 5.138,04€.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, την υπ' αριθ. .... αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022 στην οποία, μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 657 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43<sup>Α</sup> ΚΦΕ) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του εντύπου Ε1, συντάξεις αλλοδαπής (ΗΠΑ) ποσού 28.666,67€ (30.186,00 USD).

Κατόπιν ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προέβη στην εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης στην οποία συμπεριέλαβε ποσό συντάξεων αλλοδαπής (ΗΠΑ), φορολογικού έτους 2022, ύψους ποσού 28.666,67€ (30.186,00 USD), στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του πίνακα 4<sup>Α</sup> του εντύπου Ε1 και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Μη νόμιμη η φορολόγηση του εισπραχθέντος ποσού από τις ΗΠΑ, καθώς αυτό αφορά σύνταξη που λαμβάνει από το κράτος των ΗΠΑ και συνεπώς το εν λόγω εισόδημα, βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ φορολογείται αποκλειστικά στις ΗΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν.δ. 2548/1953 (ΦΕΚ 231/27.8.1953 τ.Α'), που ενσωμάτωσε στην ελληνική έννομη τάξη τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ. Ειδικότερα, για να υπαχθεί ένα ποσό στο πεδίο εφαρμογής της παρ.1 του ά. 11 του ν.δ. 2548/1953 θα πρέπει να έχει «δημόσιο χαρακτήρα». Ο δημόσιος, αυτός, χαρακτήρας θα κριθεί με γνώμονα την φύση του φορέα που καταβάλλει την σύνταξη. Εν προκειμένω, ως προκύπτει και από την προσκομιζόμενη δήλωση ("Form SSA1099"), που αποστέλλεται σε ετήσια βάση από τον SSA ("Social Security Administration" – Διοίκηση Κοινωνικής Ασφάλισης), ήτοι τον κρατικό φορέα κοινωνικής ασφάλισης, που είναι επιφορτισμένος με την καταβολή και της σύνταξής του, τα ποσά που εγκρίθηκαν προς καταβολή, και συμπεριελήφθησαν στη δήλωσή του, συνιστώντας φορολογητέα εισοδήματα, ήταν α) 24.420 δολάρια ΗΠΑ για το 2022 και β) 5.766 δολάρια ΗΠΑ για το 2021, σύνολο 30.186,00 δολάρια ΗΠΑ για τα δύο έτη.
- Όλως επικουρικός, μη νόμιμη η φορολόγηση μέρους του εισπραχθέντος ποσού ως καταβληθείσα σύνταξη, που αφορά το φορολογικό έτος 2021, ύψους 5.766 δολαρίων.

**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, στις διατάξεις του άρθρου 67 του «Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή φόρου» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: « [...] 3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. [...] Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/08-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)», αναφέρεται ότι: «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό

έτος μεταγενέστερο. [...] Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. [...]».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « [...] 1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον 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 την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. [...]».

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

**A.** [...].

**B.** Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν:

α. Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,

β. Πιστοποιητικά αναπηρίας που απαλλάσσουν από τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 80%) ή μειώνουν κατά διακόσια (200) ευρώ τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 67%) είτε του ίδιου του

φορολογούμενου είτε εξαρτώμενου μέλους, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλουν τα ΚΕ.Π.Α. και συνεπώς δεν υπάρχει ηλεκτρονική για αυτά πληροφόρηση,

γ. Δικαιολογητικά δωρεών του άρθρου 19 του ΚΦΕ και λοιπών δαπανών του Πίνακα 7 της δήλωσης (έντυπο Ε1) που αφαιρούνται από το εισόδημα ή από τον φόρο, για τις οποίες δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Περιλαμβάνονται και δικαιολογητικά ιατρικών δαπανών για τα φορολογικά έτη που μείωναν τον φόρο (άρθρο 18 του ΚΦΕ που ίσχυε έως το φορολογικό έτος 2016) για τα οποία ομοίως δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση.

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

α. Οι παρακρατούμενοι φόροι, για τους οποίους η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης, το οποίο αναγράφεται στη δήλωση που μειώνει τον φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν προσκομίζεται το προβλεπόμενο σχετικό δικαιολογητικό.

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή.

Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό

υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. [...]».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ.Α') «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου», ορίζεται ότι:**

**Άρθρο 11.**

1) Ημερομίσθια, μισθοί και παρεμφερείς αποζημιώσεις ως και συντάξεις καταβαλλόμενες 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 απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους.

2) Ιδιωτικά συντάξεις και ισόβιοι παροχαί προερχόμενοι εκ του εδάφους ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και κτώμενοι παρά προσώπου διαμένοντος εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος, θ' απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του πρώτου Συμβαλλομένου Κράτους.

3) Ο όρος «συντάξεις», ως χρησιμοποιείται εν τω άρθρω τούτω υποδηλοί περιοδικάς πληρωμάς γενομένας 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 υποχρέωσεως περί πραγματοποιήσεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα.

[...]

**Άρθρο 14.**

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», αναφέρεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται κατά καιρούς στην Υπηρεσία μας από τους ενδιαφερόμενους και διάφορους άλλους φορείς, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο παρατίθεται με αλφαβητική σειρά «συλλογή» των σχετικών διατάξεων. Στον εν λόγω πίνακα αναλύονται τα σχετικά άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους. [...]**

Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. [...]

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο «σύνταξη» νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος «παρόμοιες αμοιβές» έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί «παρόμοια αμοιβή» η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία.

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λ.π. [...]

Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες

αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού.

Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

Ακολουθώντας, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιάρθρωση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

### **III. Εφαρμογή-Διαδικασίες**

Από όσα εκτίθενται παραπάνω προκύπτει ότι, είναι απαραίτητο να ανατρέχουμε σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε Σύμβασης και να εξετάζουμε με προσοχή τους όρους που αναφέρονται σε αυτή.

Επιπλέον, **απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.**

**A.** Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζομένων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ.,



ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τον αναλυτικό πίνακα για τη φορολογική μεταχείριση συντάξεων, παροχών και άλλων αμοιβών, που παρατίθεται στο παράρτημα της ΠΟΛ.1128/27.10.2006 και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτής, δίνονται διευκρινίσεις για τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές Η.Π.Α. και καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, ως κάτωθι:

<p>Η.Π.Α Ν.Δ. 2548/1953 Φ.Ε.Κ. 231/Α' /1953 Ν.Δ. 4383/1964 Φ.Ε.Κ. 189/Α' /1964</p>	<p><b>1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές ΗΠΑ και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.</b></p> <p><b>Άρθρο XI</b></p> <p><b>παρ.2:</b> Ιδιωτικές συντάξεις και ισόβιες παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, θα <b>απαλλάσσονται</b> από τη φορολογία στις ΗΠΑ και θα φορολογούνται <b>μόνο</b> στην Ελλάδα.</p> <p><b>παρ.2 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Άρθρου XIV, παρ.1 και 3:</b> Εάν οι ως άνω ιδιωτικές συντάξεις και ισόβιες παροχές καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδος ο οποίος έχει την υπηκοότητα των ΗΠΑ, θα φορολογούνται <b>και στα δύο Κράτη.</b></p> <p><b>Άρθρο XI, παρ.1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Άρθρου XIV παρ.1 και 3:</b> Συντάξεις που <u>καταβάλλονται</u> από το Κράτος των ΗΠΑ ή τις υποδιαιρέσεις του, σε κάτοικο Ελλάδας <u>για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις υποδιαιρέσεις του,</u> φορολογούνται <b>και στα δύο Κράτη.</b></p> <p><b>Άρθρο XI</b></p> <p><b>παρ.3:</b> Ο όρος «συντάξεις» σημαίνει περιοδικές πληρωμές που πραγματοποιούνται για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή με τη μορφή αποζημίωσης για σωματικές βλάβες.</p> <p><b>παρ.4:</b> Ο όρος «ισόβιες παροχές» σημαίνει ορισμένο ποσό που καταβάλλεται περιοδικά κατά ορισμένα χρονικά διαστήματα εφ' όρου ζωής ή για ορισμένο αριθμό ετών, συνέπεια αναληφθείσας υποχρέωσης για την πραγματοποίηση των καταβολών αυτών έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτίμησης σε χρήμα.</p> <p>[...]</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/05-11-2015 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας», αναφέρεται ότι: «[...] Για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα, το Υπουργείο μας έχει εκδώσει αναλυτική Πολυγραφημένη Εγκύκλιο (ΠΟΛ.1128/2006), με την οποία διευκρινίζονται σχετικά ζητήματα. Συγκεκριμένα, στον συνημμένο πίνακα της Εγκυκλίου αναλύονται τα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλλε **εμπροθέσμως** στις ..... τη με αριθμό καταχώρησης ..... **αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022**, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 657 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43<sup>Α</sup> ΚΦΕ) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του έντυπου Ε1, συντάξεις αλλοδαπής (ΗΠΑ) ποσού 28.666,67€ (30.186,00\$), το οποίο μετατρέπόμενο σε δολάρια, βάσει της ισοτιμίας της εν λόγω περιόδου, συμπίπτει με το ποσό των 8.913,60\$ που σύμφωνα με το έντυπο SSA-1099 Δήλωση εισοδήματος κοινωνικής πρόνοιας είναι το καθαρό ποσό του επιδόματος που έλαβε από τις ΗΠΑ το έτος 2022.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, βεβαίωση του Οργανισμού Κοινωνικής Ασφάλισης των Η.Π.Α., ήτοι το έντυπο SSA-1099 - δήλωση παροχών κοινωνικής ασφάλισης (FORM SSA-1099 - SOCIAL SECURITY INCOME), από την οποία προκύπτει ότι έλαβε συνολικές παροχές για το 2022 ποσού 30.186,00\$. Σύμφωνα δε με το εν λόγω έντυπο, ποσό 5.799,00 \$ αφορούν ποσό καταβληθέν το 2022 για το έτος 2021.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ/ 25-06-2014 «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ αναφέρεται ότι: «Ι.- Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ., που υποβάλλονται τηλεφωνικά στην Διεύθυνση Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων μας, υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

(Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα». Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές». β) Με τα με α/α 1 και 2 σχετικά έγγραφα έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις προϋποθέσεις αποδοχής των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζουν σε αυτές οι ενδιαφερόμενοι, για την διεκπεραίωση υποθέσεών τους, κατά τα προαναφερθέντα. II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης.».

**Επειδή,** σύμφωνα με το υπ' αρ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1086511 ΕΞ 2020/21-07-2020 έγγραφο της ΑΑΔΕ:

«1. Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ. και πολιτών, που υποβάλλονται στην Υπηρεσία μας και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης (Γ.Δ.Α.Δ.Ο.), υπενθυμίζουμε ότι: α) Με τις διατάξεις του ν.844/1978 (Α' 227) κυρώθηκε στην Ελλάδα η Ευρωπαϊκή Σύμβαση «περί καταργήσεως της επικυρώσεως των εγγράφων συνταχθέντων υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων» (Λονδίνο 7 Ιουνίου 1968), γνωστή και ως Σύμβαση του Λονδίνου του 1968, η οποία τέθηκε σε ισχύ, κατά τους όρους τούτου, την 22α Μαΐου 1979 και εξακολουθεί να ισχύει. Ειδικότερα, με τις παρακάτω διατάξεις του Άρθρου πρώτου του προαναφερθέντος νόμου: αα) της παρ. 1 του άρθρου 2, ορίζεται ότι η εν λόγω Σύμβαση «εφαρμόζεται εις τα έγγραφα τα συνταχθέντα υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων ενός Συμβαλλομένου Μέρους, υπό την επίσημον ιδιότητά των και εκτελούντων τα καθήκοντά των επί του εδάφους παντός Κράτους και άτινα δέον να προσαχθούν: α) Εις το έδαφος ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους ή β) ενώπιον των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων ετέρου Συμβαλλομένου Μέρους, ασκούντων τα καθήκοντά των επί του εδάφους ετέρου Κράτους, όπερ δεν είναι μέρος εις την παρούσαν Σύμβασιν», ββ) της παρ. 2 του άρθρου 2, ορίζεται ότι «Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης εις τας επισήμους βεβαιώσεις, εις τας αναφερομένας εις τας καταχωρίσεις εγγράφων, τας θεωρήσεις δια βεβαιώσιν χρονολογίας, της πιστοποιήσεως υπογραφής τεθημένων υπό των διπλωματικών ή προξενικών πρακτόρων και επί ετέρων εγγράφων πλην των προβλεπομένων εις την προηγουμένην παράγραφον» και γγ) του άρθρου 3, ορίζεται ότι «Εκαστον των Συμβαλλομένων Μερών απαλλάσσει της επικυρώσεως τα έγγραφα εις α εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβασις». β) Συμβαλλόμενα Κράτη - Μέλη του Συμβουλίου της Ευρώπης στην ως άνω Σύμβαση είναι η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ελβετία, η Ελλάδα, η Εσθονία,

το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία, η Ισπανία, η Ιταλία, η Κύπρος, το Λιχτενστάιν, το Λουξεμβούργο, η Μολδαβία, η Νορβηγία, η Ολλανδία, η Πολωνία, η Πορτογαλία, η Ρουμανία, η Σουηδία, η Τουρκία και η Τσεχία. Ειδικότερες οδηγίες, για το συγκεκριμένο θέμα, έχουν δοθεί με το αριθ. Φ.6650.7α/23/ΛΣ 1522/31.10.2007 έγγραφο της Ειδικής Νομικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο σας κοινοποιήθηκε με το αριθ. 1109071/1057/0006Δ/14.11.2007 έγγραφό μας.

2. Ύστερα από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι οι Δ.Ο.Υ. και εν γένει οι υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., πρέπει να κάνουν αποδεκτά τα έγγραφα που εκδίδονται από Διπλωματική ή Προξενική Αρχή διαπιστευμένη στην Ελλάδα, στο πλαίσιο άσκησης των προξενικών της καθηκόντων (.....):

α) χωρίς να απαιτούν επικύρωση, λόγω διμερούς ή πολυμερούς συμβατικής υποχρέωσης της Ελλάδας, όπως στην περίπτωση που συντάσσονται από τους διπλωματικούς ή προξενικούς πράκτορες των συμβαλλομένων στη Σύμβαση του Λονδίνου του 1968 Κρατών - Μελών και β) με επικύρωση, από το Τμήμα Επικυρώσεων του Κέντρου Εξυπηρέτησης και Πληροφόρησης Πολιτών και Αποδήμων Ελλήνων (Κ.Ε.Π.Π.Α.) του Υπουργείου Εξωτερικών ή το αντίστοιχο Γραφείο Επικυρώσεων στην Υπηρεσία Διεθνών Σχέσεων (Υ.Δι.Σ.) Θεσσαλονίκης, όταν συντάσσονται από διπλωματικούς ή προξενικούς πράκτορες άλλων Κρατών.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 11§2β'** του **ν. 2690/1999 (Κ.Διοικ.Δ.)**, ορίζεται ότι: «[...] Ομοίως, υποβάλλονται και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα εγγράφων που έχουν εκδοθεί από αλλοδαπές αρχές και έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο. [...]».

**Επειδή** εν προκειμένω, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στο φορολογικό έτος 2022 έλαβε το ποσό των 24.420,00\$ που αφορά σύνταξη από τις ΗΠΑ, καταβληθείσα από δημόσιο φορέα, συνεπώς το εν λόγω εισόδημα εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 11 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας - ΗΠΑ, βάσει της οποίας φορολογείται αποκλειστικά στις ΗΠΑ. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού του έχει προσκομίσει:

1. Αντίγραφο εκτύπωσης (απόσπασμα) του εντύπου 1099 (παροχές κοινωνικής ασφάλισης - FORM SSA-1099 - SOCIAL SECURITY INCOME), χωρίς μετάφραση στην ελληνική γλώσσα. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο, έχουν καταβληθεί στον προσφεύγοντα συνολικές παροχές ύψους 98.359,00\$ και έχουν παρακρατηθεί εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ποσού 68.173,00\$, ήτοι καθαρές αμοιβές συντάξεων ποσού 30.186,00\$, εκ των οποίων ποσό 5.799,00\$ αφορούν το έτος 2021.
2. Αντίγραφο επιστολής του οργανισμού κοινωνικής ασφάλισης (SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION-SSA) για την επιβεβαίωση των παροχών που έλαβε τα έτη 2021 και 2022, χωρίς μετάφραση στην ελληνική γλώσσα. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο, το οποίο δε φέρει υπογραφή ή σφραγίδα του οργανισμού, ο προσφεύγων έχει λάβει μηνιαίες αποδοχές ποσού 1.922,00\$ για το διάστημα Σεπτεμβρίου-Νοεμβρίου 2021 και ποσού 2.035,00\$ από τον Δεκέμβριο του 2021.
3. Εκτύπωση σελίδας του διαδικτύου με πληροφορίες σχετικά με τον ως άνω οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης στην αγγλική γλώσσα.

**Επειδή**, από τα ως άνω προσκομισθέντα, με την παρούσα προσφυγή, έγγραφα δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό που έλαβε από τις ΗΠΑ εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 11 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας - ΗΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, τα εν λόγω έγγραφα δεν έχουν επικυρωθεί κατά τα διεθνή νόμιμα.

**Επειδή**, προκειμένου να διαπιστωθεί σε ποια κατηγορία εντάσσεται το υπό κρίση ποσό των 30.186,00\$ και να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ, ο προσφεύγων όφειλε να έχει προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Ειδικότερα, θα έπρεπε να έχουν προσκομισθεί, σε επίσημη μετάφραση και επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα, εκτός των ανωτέρω εγγράφων, δικαιολογητικά - σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που αφορά η εν λόγω σύνταξη και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης, όπως προβλέπεται στην ΠΟΛ.1128/2006, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι το ποσό που έλαβε από τις ΗΠΑ εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 11 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας - ΗΠΑ. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω, στην από ..... έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα κάτωθι:

*«[...] Εν προκειμένω, ο προσφεύγων το έτος 2022 εισέπραξε από την αλλοδαπή (ΗΠΑ) συντάξιμες αποδοχές συνολικού ποσού 30.186,00 USD το οποίο δήλωσε στον κωδικό 657. Κατόπιν ελέγχου της δήλωσης του προσφεύγοντος από το τμήμα εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ενημερώθηκε δια ζώσης πως όσον αφορά το ποσό των 5.766,00 USD πρέπει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση για το ποσό αυτό στο φορολογικό έτος 2021 και πως όσον αφορά το συνολικό ποσό των 30.186,00 USD δεν είναι αφορολόγητο και μεταφέρθηκε από τη φορολογική αρχή στον κωδικό 389 σε ποσό 28.666,67 ευρώ. Όσον αφορά την τροποποιητική δήλωση για το ποσό των 5.766,00 USD το οποίο εισέπραξε ο προσφεύγων το έτος 2022 αλλά αφορά το έτος 2021, δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση στο φορολογικό έτος 2021 όπως τον ενημέρωσε η φορολογική αρχή. Άρα ο ισχυρισμός του περί μη νόμιμης αναδρομικής φορολογικής του επιβάρυνσης επί του ποσού των 5.766,00 USD πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. [...]».*

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα φορολογήθηκε για την εισπραχθείσα, το έτος 2022, σύνταξη ποσού 5.799,00\$, η οποία ωστόσο αφορά το φορολογικό έτος 2021.

**Επειδή**, κατά την εκκαθάριση της υπ' αριθ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, η αρμόδια φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του πίνακα 4<sup>Α</sup> του εντύπου Ε1, εισοδήματα συντάξεων αλλοδαπής (ΗΠΑ), ποσού 30.186,00\$, κατόπιν μετατροπής του σε ευρώ με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1042/2023, ήτοι ποσού 28.666,67€.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, βεβαίωση του οργανισμού κοινωνικής ασφάλισης (FORM SSA-1099 - SOCIAL SECURITY INCOME), ο προσφεύγων έχει λάβει, κατά το φορολογικό έτος 2022, συνολικό καθαρό ποσό σύνταξης ύψους 30.186,00\$. Ωστόσο στο εν λόγω έγγραφο αναγράφεται διακριτά ότι μέρος των καταβληθεισών ως άνω αμοιβών, ύψους 5.799,00\$, αφορούν το έτος 2021. Επιπλέον, σε έτερο έγγραφο/επιστολή που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα, επιβεβαιώνεται ότι το εν λόγω ποσό αφορά αποδοχές συντάξεων για την περίοδο Σεπτεμβρίου-Νοεμβρίου 2021.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαμένου χρόνου φορολόγησης κτηθέντος εισοδήματος από συντάξεις αλλοδαπής (ΗΠΑ) προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ως προς την προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, μετά την αφαίρεση μέρους των εισπραχθείσων αποδοχών συντάξεων, ποσού 5.799,00\$, που αφορούν εισόδημα προηγούμενης χρήσης και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, 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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

**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.