



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.11.2024

Αριθμός απόφασης: 3066

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του....., ΑΦΜ....., κατοίκου....., κατά της αρ.Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Το αρ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15.7.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ 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 τη με αριθμόΠράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, ποσό πληρωμής ύψους 3.630,83 €, βάσει της αρ. αρχικής δήλωσης, στην οποία είχε καταχωριστεί στον κωδ. 389 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης' ποσό ύψους 18.541,31 € που αφορά συντάξεις που έλαβε από τις ΗΠΑ ύψους \$ 19.524,00 (βάσει μέσης ισοτιμίας έτους 2022 1€= \$1,053). Στην εν λόγω δήλωση ο προσφεύγων είχε καταχωρίσει στον κωδ. 651 'Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17, 20 & 21' το ποσό του φόρου που κατέβαλε στις ΗΠΑ ύψους \$4.978,80 (=€ 4.728,21 βάσει μέσης ισοτιμίας έτους 2022 1€= \$1,053).

Όσον αφορά την εν λόγω καταχώρηση στον κωδ. 651, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζήτησε από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά έγγραφα σχετικά με το υπό κρίση ποσό σύνταξης από τις ΗΠΑ και σχετικά με την υπηκοότητα του προσφεύγοντος. Βάσει των προσκομισθέντων, κρίθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι οι ΗΠΑ δεν έχουν δικαίωμα παρακράτησης φόρου, και διενεργήθηκε εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης χωρίς να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η τροποποίηση της ως άνω προσβαλλομένης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και η διενέργεια πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ για τις συντάξεις που έλαβε στο φορολογικό έτος 2022, ισχυριζόμενος ότι το ποσό από συντάξεις που έλαβε στο φορολογικό έτος 2022, κατόπιν των εισφορών που καταβλήθηκαν τόσο από τον ίδιο όσο και από τους εργοδότες του λόγω της εργασίας του στις ΗΠΑ φορολογείται σύμφωνα με την ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ και στα δύο κράτη και αντίστοιχα ο φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ εκπίπτει από τον ελληνικό φόρο (μέχρι το ύψους του ποσού του ελληνικού φόρου), δεδομένου ότι ο φορέας που τις κατέβαλε,, είναι κρατικός. Η εν λόγω σύνταξη είναι παρόμοια με τις συντάξεις που καταβάλλονται από τον ΕΦΚΑ/ΙΚΑ, και δεν είναι σύνταξη βάσει ασφαλιστικού συμβολαίου με ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες όπως εσφαλμένα θεωρεί η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Με το αρ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα ο προσφεύγων προσκόμισε την αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 της ΑΑΔΕ και την αρ.αρχική δήλωση του προσφεύγοντος.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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 πρωτοκόλλο», 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 Συμβαλλόμενο 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 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 πραγματοποιήσεως των καταβολών τούτων έναντι επαρκούς και πλήρους χρηματικού ανταλλάγματος ή ανταλλάγματος δεκτικού αποτιμήσεως εις χρήμα.

[...]

Άρθρο 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», 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 υποδιάρθρωση 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. [...] 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. [...]

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:

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

Άρθρο XI

παρ.2: Ιδιωτικές συντάξεις και ισόβιες παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, θα απαλλάσσονται από τη φορολογία στις ΗΠΑ και θα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ.2 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Άρθρου XIV, παρ.1 και 3: Εάν οι ως άνω ιδιωτικές συντάξεις και ισόβιες παροχές καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδος ο οποίος έχει την υπηκοότητα των ΗΠΑ, θα φορολογούνται και στα δύο Κράτη.

Άρθρο XI, παρ.1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Άρθρου 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.

Άρθρο XI

παρ.3: Ο όρος «συντάξεις» σημαίνει περιοδικές πληρωμές που πραγματοποιούνται για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή με τη μορφή αποζημίωσης για σωματικές βλάβες.

παρ.4: 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.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 611/1998 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«Περίληψη: Ερωτάται ποια πρέπει να είναι η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που καταβάλλονται από τον φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης των ΗΠΑ (US Social Security Administration) σε πρόσωπα τα οποία είχαν απασχοληθεί στον ιδιωτικό τομέα στις ΗΠΑ, δεν είναι πολίτες των ΗΠΑ και τώρα κατοικούν στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή της από 20.2.1950

μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ υπογραφείσης σύμβασης, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που κυρώθηκε με το ν.δ. 2548/1953 (ΦΕΚ 231/1953 ΤΑ).

[...] Κατά συνέπεια οι πληρωμές που διενεργούνται από τον φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης των ΗΠΑ συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα στοιχεία του όρου συντάξεις διότι είναι περιοδικές πληρωμές **έναντι παρασχεθεισών υπηρεσιών**. Συνεπώς εμπίπτουν χωρίς αμφιβολία στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου XI.

Πρέπει να τονισθεί ότι είναι αδιάφορο εάν ένας όρος έχει διαφορετική έννοια σύμφωνα με τις διατάξεις τη νομοθεσίας ενός Συμβαλλομένου Κράτους από κείνη που ορίζεται με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης. Εφόσον ο υπό κρίση όρος ορίζεται ειδικά στη Σύμβαση όπως με την παρ. 3 του άρθρου XI), αυτή η έννοια υπερισχύει, διότι ο στόχος και η σκοπιμότητα της παρ. 3 του άρθρου XI είναι να ορίσει σαφώς την έννοια του όρου 'συντάξεις' και να αποτρέψει έτσι οποιαδήποτε σύγκρουση προερχόμενη από τυχόν διαφορετική έννοια του όρου αυτού στην εσωτερική νομοθεσία του καθενός Συμβαλλόμενου κράτους.

Περαιτέρω, όσον αφορά τον όρο 'ιδιωτικές', αυτός χρησιμοποιείται στη σχετική διάταξη (παρ. 2 του άρθρου XI) διευκρινιστικά, αποκλειστικά και μόνο για να υποδείξει τον τομέα στον οποίο έχουν προσφερθεί οι υπηρεσίες σε αντιδιαστολή με το δημόσιο τομέα στον οποίο γίνεται αναφορά στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου. [...]

Η OECD Model Tax Convention – Φορολογική Σύμβαση – Πρότυπο του ΟΟΣΑ (Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) αποτελεί μία σύμβαση .. η οποία χρησιμεύει σαν οδηγός για τη σύναψη διμερών συμφωνιών με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ των μελών του ΟΟΣΑΤα άρθρα του Προτύπου αυτής συμβάσεως ... υφίστανται διαρκή επεξεργασία. Οι προϋποθέσεις και οι όροι τους έχουν την έννοια που τους προσδίδεται στα ερμηνευτικά τους σχόλια. Αν κάποιος όρος θα έχει για ένα Κράτος διαφορετική έννοια από αυτή του κειμένου και των σχολίων, τούτο συμφωνείται στα σχόλια. ... Βέβαια οι εν λόγω διατάξεις δεν είναι δεσμευτικές για τα Κράτη μέλη και δεν αλλοιώνουν την έννοια αντίστοιχων όρων σε άλλες διμερείς σχετικές συμβάσεις που ισχύουν μεταξύ των κρατών μελών του ΟΟΣΑ. Πάντως όπως προελέχθη, σε περίπτωση αμφιβολίας η έννοια των σχετικών όρων της Σύμβασης-Πρότυπο χρησιμεύει σαν οδηγός για την ερμηνεία αντίστοιχων όρων σε άλλες διμερείς συμβάσεις (Τη συμφωνία του ΟΟΣΑ την έχει επικυρώσει και η Αμερική).

Συντάξεις τώρα (εκτός εκείνων που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος για υπηρεσίες παρασχεθείσες στο Κράτος αυτό) ρυθμίζονται από το άρθρο 18 της Φορολογικής σύμβασης – Πρότυπο του ΟΟΣΑ, κατά τρόπο όμοιο με εκείνο των παρ. 2 και 3 του άρθρου XI της Σύμβασης Ελλάδας-ΗΠΑ, δηλ. φορολογούνται μόνο στο κράτος της κατοικίας.

Τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ τα οποία ερμηνεύουν και επεξηγούν όπως προελέχθη τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου υπερισχύουν έναντι του εσωτερικού νόμου. Τα ερμηνευτικά σχόλια του άρθρου 18 αναφέρουν ότι οι διατάξεις του άρθρου ρυθμίζουν συντάξεις καταβαλλόμενες έναντι ιδιωτικής εργασίας στις οποίες περιλαμβάνονται και οι πληρωμές από φορείς κοινωνικής ασφάλισης. Τα κράτη μέλη τα οποία δε συμφωνούν με αυτήν την ερμηνεία μπορούν να διατυπώσουν σχετική παρατήρηση – απόκλιση συναινώντας έτσι στη δεδομένη ερμηνεία. Εν κατακλείδι, η 'έννοια του κειμένου' (context) χαρακτηρίζει στη Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος-Αμερικής τον όρο 'ιδιωτικές' ως όρο δηλωτικό του τομέα στον οποίο οι υπηρεσίες (εργασία) έχουν προσφέρει. ...

Κατά συνέπεια, στο ανωτέρω ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι οι συντάξεις που καταβάλλει ο Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης των ΗΠΑ υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου XI της Σύμβασης

Ελλάδας-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και ότι η Ελλάδα, ως χώρα κατοικίας των δικαιούχων, έχει το αποκλειστικό δικαίωμα των συντάξεων αυτών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1042/2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2022 και εφεξής.':

«[...] Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

A. ΓΕΝΙΚΑ

[...] 4. Τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης αναγράφονται στους κωδικούς που προβλέπονται σε κάθε κατηγορία εισοδημάτων (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου) στους Υποπίνακες 4Α, 4Β, 4Γ, 4Δ, 4Ε. Η αναγραφή γίνεται σε ευρώ και στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα έχουν αποκτηθεί σε ξένο νόμισμα λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής. Σε περίπτωση περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Σε όποιους από τους κωδικούς εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης υφίσταται πίνακας, ο φορολογούμενος θα συμπληρώνει τον πίνακα αυτό ως εξής:

- 1) θα επιλέγει τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες απέκτησε εισόδημα και**
- 2) θα αναγράφει το σχετικό ποσό που απέκτησε σε κάθε μία από αυτές.**

Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα να φορολογήσει και η αλλοδαπή χώρα και η Ελλάδα, δηλαδή είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ).

Όταν το εισόδημα αποκτάται από χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ, για το οποίο εισόδημα έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, και στη Σύμβαση περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 ΚΦΕ, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α ΚΦΕ κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής (Ε. 2147/2019 εγκύκλιος).

Για τις λοιπές περιπτώσεις που το εισόδημα αποκτάται από χώρες με τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 ΚΦΕ, δεν θα περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α ΚΦΕ κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή αναγράφεται στους σχετικούς κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, όπως αναλύονται κατωτέρω και σε κάθε ένα από τους κωδικούς αυτούς θα επιλέγεται: -εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης - λοιπές περιπτώσεις.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ (άρθρο 9) και στον ΚΦΔ (άρθρο 16) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην υπό στοιχεία ΠΟΛ. 1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (Β'170). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες 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, περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. πιστώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι ο πολιτειακός φόρος. [...]

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)
[...]

19. Υποπίνακας 4Α (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ)

[...] θ. Οι κωδικοί 389-390 συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο που αποκτά μισθό ή σύνταξη κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης, όταν έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης. Επίσης, στους κωδικούς αυτούς συμπληρώνεται και το ποσό των αποζημιώσεων και των συντάξεων που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές της Ελλάδας κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης 2005/684/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, επιλέγοντας ως χώρα προέλευσης, τη χώρα προσωρινής διαμονής κατά τον χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους.

[...] ιε. Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Στην ίδια περίπτωση περιλαμβάνεται και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, για το οποίο επιλέγεται η ένδειξη «Λοιπές περιπτώσεις».

....Τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή ή/και έχει καταβληθεί από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή για τα εν λόγω εισοδήματα, εκπίπτει από τον φόρο της παρούσας περίπτωσης με βάση τις κείμενες διατάξεις του ΚΦΕ, ήτοι μέχρι τον φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Τυχόν υπερβάλλον ποσό φόρου δεν επιστρέφεται. **Δεν συμπληρώνεται στους κωδικούς αυτούς τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης. ...»**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014 με θέμα 'Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013':

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.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1497/1984 'Κύρωση Σύμβασης που καταργεί την υποχρέωση επικύρωσης των αλλοδαπών δημόσιων εγγράφων': «Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος ενός συμβαλλομένου Κράτους και πρέπει να προσαχθούν στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου Κράτους. Κατά την έννοια της παρούσας Συμβάσεως, ως δημόσια έγγραφα θεωρούνται:

(α) τα έγγραφα που προέρχονται από αρχή ή δημόσιο υπάλληλο δικαιοδοτικού οργάνου του Κράτους, συμπεριλαμβανομένων και των εγγράφων που προέρχονται από την εισαγγελική αρχή δικαστικό γραμματέα ή δικαστικό επιμελητή.

(β) τα διοικητικά έγγραφα.

(γ) τα συμβολαιογραφικά έγγραφα.

(δ) οι επίσημες βεβαιώσεις όπως βεβαιώσεις καταχωρίσεως, θεωρήσεις για βέβαιη χρονολογία και επικυρώσεις υπογραφής που τίθεται σε ιδιωτικό έγγραφο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.«Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της**ΚΑΙ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ** αναφέρεται ότι: - 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.....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 παντάπασι 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 εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα για το κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων και τη μετάφραση αυτών (Ιούνιος 2023, θέμα 20ο), **το έντυπο.....**», που αφορά σε εισόδημα αλλοδαπού προσώπου στις Η.Π.Α., το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση, **είναι δημόσιο έγγραφο**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) και **χρηζει επίθεσης σφραγίδας apostille**, δεδομένου ότι χορηγείται από τη Φορολογική Διοίκηση των Η.Π.Α., προς την οποία και υποβάλλεται, αφού συμπληρωθούν τα πεδία αυτού από το αρμόδιο προς τούτο πρόσωπο.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το ποσό από συντάξεις που έλαβε στο φορολογικό έτος 2022, φορολογείται βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ και στα δύο κράτη και αντίστοιχα ο φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ εκπίπτει από τον ελληνικό φόρο (μέχρι το ύψους του ποσού του ελληνικού φόρου), δεδομένου ότι ο φορέας που τις κατέβαλε,η, είναι κρατικός. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, για τον προσδιορισμό του κράτους που έχει το δικαίωμα φορολόγησης της

σύνταξης καθοριστικός παράγοντας αποτελεί ο κρατικός ή μη κρατικός χαρακτήρας του φορέα που τις καταβάλλει και όχι ο δημόσιος/ιδιωτικός τομέας της προηγούμενης απασχόλησης βάσει της οποίας λαμβάνεται η σύνταξη. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού του έχει προσκομίσει:

1. Αντίγραφο εκτύπωσης (απόσπασμα) του εντύπου 1042S (Κατάσταση παροχών κοινωνικής ασφάλισης), έτους 2022, στην ελληνική γλώσσα, χωρίς Apostille. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο, έχουν καταβληθεί στον προσφεύγοντα συνολικές παροχές ύψους 19.524,00\$ και έχει παρακρατηθεί φόρος ποσού 4.978,80\$, ήτοι καθαρές αμοιβές συντάξεων ποσού 14.545,20\$.
2. Αντίγραφο της από 13.3.2017 επιστολής του, χωρίς μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, με θέμα και αναφορά σε εκτίμηση παροχών και στο ιστορικό των αποδοχών του κατά την εργασία του στις ΗΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου του συστήματος *taxis* και όπως άλλωστε αυτό γίνεται δεκτό με την παρούσα προσφυγή. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο προσφεύγων υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και την αλλοδαπή, με την επιφύλαξη των διατάξεων των Συμβάσεων για την Αποφυγή τα Διπλής Φορολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου XI της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ, την σχετική ΠΟΛ. 1128/2006, και την αρ. 611/1998 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθοριστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό του κράτους που έχει δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων αποτελεί καταρχάς ο τομέας -κρατικός ή μη κρατικός/ιδιωτικός- της απασχόλησης του προσώπου από την οποία προέρχονται οι κρινόμενες συντάξεις που λαμβάνει.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1128/2006 και την αρ. 611/1998 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων λαμβάνεται υπόψη και η υπηκοότητα του φορολογουμένου κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου XIV της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι καθοριστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό της φορολογικής μεταχείρισης της σύνταξης βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ αποτελεί ο κρατικός ή μη κρατικός χαρακτήρας του φορέα που την καταβάλλει, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις, απαραίτητη προϋπόθεση για τον προσδιορισμό της φορολογικής μεταχείρισης του υπό κρίση ποσού από συντάξεις βάσει της ΣΑΔΦ Ελλάδας-ΗΠΑ, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος, και την υπηκοότητα του συνταξιούχου. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ανωτέρω οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, το έντυπο 1042S είναι δημόσιο έγγραφο, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1497/1984 (Α' 188) και συνεπώς χρήζει επίθεσης σφραγίδας apostille. Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την Α. 1042/2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. πιστώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι ο πολιτειακός φόρος.

Εν προκειμένω, στο ως άνω έντυπο 1042S, που προσκομίστηκε χωρίς apostille, και στην από 13.3.2017 προσκομισθείσα επιστολή, δεν προσδιορίζεται εάν η εν λόγω σύνταξη λαμβάνεται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα, και περαιτέρω δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για την υπηκοότητα του προσφεύγοντος, ήτοι εάν είναι υπήκοος Ελλάδας και ΗΠΑ, ή εάν είναι μόνο υπήκοος Ελλάδας, παρά το γεγονός ότι τα ανωτέρω δικαιολογητικά ζητήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς πριν από την εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022. Σε κάθε περίπτωση, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει εάν το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου αφορά ομοσπονδιακό φόρο των Η.Π.Α., ή πολιτειακό φόρο για τον οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν προβλέπεται πίστωση φόρου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό από συντάξεις που έλαβε στο φορολογικό έτος 2022, φορολογείται και στα δύο κράτη (Ελλάδα και ΗΠΑ) και ότι αντίστοιχα ο φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ εκπίπτει από τον ελληνικό φόρο, είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος, και συνεπώς η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.7.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής....., ΑΦΜ, και την επικύρωση της αρ.Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ.Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2022

Ποσό Πληρωμής

3.630,83 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4
ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ**

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.