



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3353

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)».

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

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 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθμόν ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

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

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019 προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 9.263,78€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου 11.469,44€.

Ιστορικό

Στις εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 για τον προσφεύγοντα, με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν μηδενικό. Στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση συμπεριλήφθηκαν τα κάτωθι:

Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό
Επιφάνεια σε τ.μ. μισθωμένης κατοικίας	091	139
Φιλοξενούμενος σε κύρια κατοικία	092	1
Μήνες για τους οποίους καταβάλατε ενοίκιο	097	12
ΑΦΜ ιδιοκτήτη	801	

Στις εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 για τον προσφεύγοντα, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 11.469,44€. Στην υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση συμπεριλήφθηκαν τα κάτωθι:

Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό
Επιφάνεια σε τ.μ. μισθωμένης κατοικίας	091	139
Φιλοξενούμενος σε κύρια κατοικία	092	1
Μήνες για τους οποίους καταβάλατε ενοίκιο κύριας κατοικίας ή φιλοξενηθήκατε	097	12
Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	39.025,46
ΑΦΜ ιδιοκτήτη	801	
Ένδειξη για ύπαρξη εισοδημάτων/ περιουσίας (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή	029	1

Στις εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 για τον προσφεύγοντα, με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση, από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 11.469,44€. Στην υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση συμπεριλήφθηκαν τα κάτωθι:

Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό
Επιφάνεια σε τ.μ. μισθωμένης κατοικίας	091	0
Μήνες για τους οποίους καταβάλατε ενοίκιο κύριας κατοικίας ή φιλοξενηθήκατε	097	12
Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	39.025,46
ΑΦΜ ιδιοκτήτη	801	
Ένδειξη για ύπαρξη εισοδημάτων/ περιουσίας (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή	029	1

Εν συνεχεία στις εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη συνεπεία του από αιτήματος του προσφεύγοντα στο οποίο επισυνάφθηκε τροποποιητική δήλωση στην οποία αναγράφεται χειρόγραφα «ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ» για το φορολογικό έτος 2019 καθώς και το έντυπο «

W-2 Δήλωσης μισθών και φόρων». Από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης πραγματοποιήθηκε εκ νέου εκκαθάριση όπως αιτήθηκε ο προσφεύγων λαμβάνοντας υπόψη και τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Επισημαίνεται ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης το με αριθ. πρωτ. αίτημα του, με το οποίο ζητούσε να μεταφερθεί στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από 01.01.2020 το οποίο και έγινε δεκτό από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

1) Ενώ η πραγματική του φορολογική κατοικία για το 2019 είναι οι ΗΠΑ στις οποίες έχει φορολογηθεί για το έτος 2019 ως φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ και έχει λάβει και το αντίστοιχο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης ζήτησε να τον φορολογήσει και στην Ελλάδα, μην αναγνωρίζοντας την πραγματική του φορολογική κατοικία, δηλαδή τις ΗΠΑ.

2) Κατά τον υπολογισμό του φόρου που του επιβλήθηκε, η φορολογική διοίκηση προέβη σε εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθόσον για το φορολογικό έτος 2019 είναι φορολογικός κάτοικος των ΗΠΑ δεδομένου ότι το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ευρίσκεται στις ΗΠΑ.

3) Στην προκειμένη περίπτωση, από τις, εγκαταστάθηκε μόνιμα στη και έκτοτε διαμένει, εργάζεται και έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων στις ΗΠΑ. Από την εργασία του προέκυψε και το εισόδημα των ΗΠΑ το οποίο εσφαλμένα φορολογήθηκε από τις ελληνικές αρχές.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν τα κάτωθι:

- φωτοτυπικό αντίγραφο με επισημείωση της Συμβάσεως της Χάγης και μετάφραση από την αγγλική γλώσσα, της από 19.12.2022 βεβαίωσης φορολογικής κατοικίας Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής για το έτος 2019.
- φωτοτυπικό αντίγραφο μισθωτήριου συμβολαίου κατοικίας μεταξύ της(εκμισθωτής) και τηςκαι του προσφεύγοντα (μισθωτές) και μετάφραση από την αγγλική γλώσσα. Ως ημερομηνία έναρξης μίσθωσης, του ακινήτου με διεύθυνση ορίστηκε η 01.04.2018 και ημερομηνία λήξης η 31.03.2019.
- φωτοτυπικό αντίγραφο ανανέωσης του ως άνω μισθωτήριου συμβολαίου κατοικίας και μετάφραση από την αγγλική γλώσσα, όπου ως επιλογή ανανέωσης επιλέχθηκε η ανανέωση αυτού από μήνα σε μήνα.
- φωτοτυπικό αντίγραφο του εγγράφου για το χρονικό διάστημα 23.03.2019 – 17.02.2020.
- φωτοτυπικό αντίγραφο του εγγράφουμε αιτούμενη φορολογική περίοδο τον Δεκέμβριο του 2019 εκδόσεως και μετάφραση από την αγγλική γλώσσα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 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 σύμφωνα με το άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή
β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/2017 με θέμα «Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4172/2013 και του ν.4174/2013»:

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της παρούσας.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:
(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζόμενων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183 ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

4. Τα ως άνω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά καθορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.1497/1984 (Α'188) θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα (σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση).

Για τις Υπηρεσίες και τα πρόσωπα που δικαιούνται να διενεργούν επίσημες μεταφράσεις ισχύουν τα αναφερόμενα στο αριθ.770/ΑΣ3333/11.6.2009 έγγραφο της Ε3 Διεύθυνσης Διοικητικών και Δικαστικών Υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο είχε σταλεί, μεταξύ άλλων, με το αριθ.1063343/701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και σε όλες τις Φορολογικές Υπηρεσίες, Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, με περαιτέρω οδηγίες για την ορθή εφαρμογή.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ, όπως αυτές έχουν συμφωνηθεί με τα πενήντα επτά (57) κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Ειδικές προβλέψεις διέπουν τις ΑΙΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΣΑΔΦΕ με ΗΠΑ, ΤΟΥΡΚΙΑ και ΜΟΛΔΑΒΙΑ όπως περιγράφονται στις ΠΟΛ.1107/5.4.1999, ΠΟΛ.1092/23.6.2005, ΠΟΛ.1210/15.9.2015 αντίστοιχα για κάθε κράτος....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1107/1999 με θέμα «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και Η.Π.Α. (Ν.Δ. 2548/1953, ΦΕΚ 231/Α/27.8.1953)»:

«Ι. Σε συνέχεια του υπ' αριθ. 1080620/664/008Α(δς)/ΠΟΛ.1187/5.7.1995 εγγράφου μας, σχετικά με την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες, σας γνωρίζουμε ότι, στην περίπτωση κατά την οποία Νομικά ή Φυσικά

Πρόσωπα από τις ΗΠΑ επικαλούνται διατάξεις της Σύμβασης που αναφέρεται στο θέμα, είναι απαραίτητο να προσκομίζονται τα παρακάτω παραστατικά:

1. Τα Νομικά Πρόσωπα των ΗΠΑ θα υποβάλουν:

α) "Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και ΗΠΑ" (στην ελληνική και αγγλική γλώσσα) συμπληρωμένη, υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τα εν λόγω Νομικά Πρόσωπα (επισυνάπτεται).

...

2. Τα Φυσικά Πρόσωπα θα υποβάλουν:

α) Την "ΑΙΤΗΣΗ" που αναφέρεται στην περ. 1α' πιο πάνω, συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη.

β) Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας (έντυπο 6166), το οποίο και θα έχει εκδοθεί από την ίδια ως άνω Φορολογική Αρχή των ΗΠΑ, με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το Φυσικό Πρόσωπο, δικαιούχος του σχετικού εισοδήματος ".....is a resident of the USA for the purposes of the Greece - USA Double Taxation Convention".

(Μετάφραση): ".....είναι κάτοικος των ΗΠΑ για τους σκοπούς της μεταξύ Ελλάδος και ΗΠΑ Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος".

II. Επί των ανωτέρω, κρίνεται απαραίτητο να επισημάνουμε τα εξής:

α) Το έντυπο της "ΑΙΤΗΣΗΣ" εφαρμογής των Συμβάσεων αποτελείται από δύο αντίτυπα, τα οποία μπορείτε να αναπαράγετε. Το ένα αντίτυπο υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ και το άλλο θα παραμένει στην αλλοδαπή Φορολογική Αρχή.

β) Στα ως άνω έντυπα δεν είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας.

Αυτό θα υποβάλλεται σε χωριστό έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών των ΗΠΑ (Form 6166), το οποίο πρέπει να φέρει το έμβλημα των ΗΠΑ σε υδατογράφημα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση 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 (Ν.Δ. 2548/1953, ΦΕΚ 231/27-8-1953):

«Άρθρον Χ

1) Ο κατοίκων εν Ελλάδι θα απαλλάσσεται του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών επί αποζημιώσεως (αμοιβής) δι' εργασίαν ή προσωπικής υπηρεσίας (περιλαμβανομένης της εξασκήσεως ελευθερίων και καλλιτεχνικών επαγγελμάτων) εάν ευρίσκηται προσωρινώς εν ταις Ηνωμέναις Πολιτείαις δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το φορολογητέον έτος και εφ' όσον συντρέχει εις των ακολούθων όρων:

α) Η αποζημίωσίς του λαμβάνεται δι' εργασίαν ή προσωπικής υπηρεσίας παρασχεθείσας υπ' αυτού ως υπαλλήλου, ή δυνάμει συμβολαίου με κάτοικον ή εταιρείαν ή άλλην οργάνωσιν εν Ελλάδι ή

β) η ληφθείσα υπ' αυτού αποζημίωσις δι' εργασίαν ή προσωπικής υπηρεσίας δεν υπερβαίνει τας 10.000 δολάρια.

2) Αι διατάξεις της παραγράφου (1) του παρόντος άρθρου, θα εφαρμόζονται με τας αναγκαίας αλλαγάς (MUTATIS MUTANDIS) επί κατοίκων των Ηνωμένων Πολιτειών εν σχέσει με αποζημιώσιν δια την τοιαύτην εργασίαν ή προσωπικής υπηρεσίας παρασχεθείσας εν Ελλάδι.

3) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχωσιν εφαρμογήν επί του εν τω άρθρω XI αναφερομένου εισοδήματος.

Άρθρον XI

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 απαλλάσσονται από της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους.

...

Άρθρον XII

Καθηγητής ή διδάσκαλος κάτοικος ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, διαμένων προσωρινώς εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει προς τον σκοπόν όπως διδάξη επί χρονικόν διάστημα τριών κατ' ανώτατον όριον ετών εις Πανεπιστήμιον, Κολλέγιον ή άλλο εκπαιδευτικόν ίδρυμα λειτουργούν εις έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος θέλει απαλλάσσεται της φορολογίας υπό του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δια το εισπραττόμενον παρ' αυτού ποσόν αποζημιώσεως εις αντάλλαγμα της διδασκαλίας του κατά το εν λόγω χρονικόν διάστημα.

...Άρθρον XIV

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 το από αίτημα του προσφεύγοντα, στο οποίο επισυνάφθηκε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2019 στην οποία αναγράφεται χειρόγραφα «ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ» καθώς και το έντυποεκδόσεως και μετάφραση του από την αγγλική γλώσσα, ζητήθηκαν τα κάτωθι:

«... Σε συνέχεια της αρχικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 με ημερομηνία υποβολήςκαι αριθμό καταχώρησης, παρακαλώ όπως γίνει εκ νέου η εκκαθάριση του παγκόσμιου εισοδήματος βάσει της φορολογικής δήλωσης ΗΠΑ καθώς έχει ήδη παρακρατηθεί ο ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος 4471,00 δολαρίων (3994,64€), ο οποίος αναγνωρίζεται στην Ελλάδα. Επισυναπτόμενα θα βρείτε την τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη καθώς και εκ νέου την μετάφραση και τη δήλωση της αλλοδαπής.»

Ειδικότερα στην ανωτέρω τροποποιητική δήλωση συμπεριλήφθηκαν τα κάτωθι:

Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό
Επιφάνεια σε τ.μ. μισθωμένης κατοικίας	091	0
Μήνες για τους οποίους καταβάλατε ενοίκιο κύριας κατοικίας ή φιλοξενηθήκατε	097	12
14. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	42.266,70
15. Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17	651	3.994,64
ΑΦΜ ιδιοκτήτη	801	
Ένδειξη για ύπαρξη εισοδημάτων/περιουσίας (ακίνητα, καταθέσεις κλπ.) στην αλλοδαπή;	029	1

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης πραγματοποιήθηκε εκ νέου εκκαθάριση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 όπως αιτήθηκε ο προσφεύγων λαμβάνοντας υπόψη και τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Συνεπώς η με αριθμό ειδοποίησης προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, εκδόθηκε με βάση τα δηλωθέντα στην ως άνω 3^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης) που υπέβαλε ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων εφόσον θεωρεί ότι πρέπει να φορολογηθεί στην Ελλάδα ως φορολογικός κάτοικος Η.Π.Α., οφείλει να προβεί σε υποβολή ανάλογης τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 19 και 36 του ΚΦΔ (άρθρα 23 και 37 του νέου ΚΦΔ ν.5104/2024), καθώς και να αιτηθεί την ακύρωση των πράξεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν.5104/2024.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθμόν ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Ποσό οφειλής: 9.263,78€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την με αρ. ειδ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2019 (αρ. δηλ., Α.Χ.Κ.).

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.