



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1967

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 589,17 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων του, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι:

α) Είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου και λαμβάνει κύρια σύνταξη από τον ΕΦΚΑ και επικουρική από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), σύμφωνα δε με το άρθρο 18 παρ. 1 της Σύμβασης Ελλάδος-Κύπρου περί αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ) τα εισοδήματά του από συντάξεις φορολογούνται στην Κύπρο.

β) Στη δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023, ενώ η κύρια σύνταξη καταχωρείται ορθά στον κωδικό 617, η επικουρική εμφανίζεται στον κωδικό 321. Κατά την εκκαθάριση και δεδομένου ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, δεν υπολογίζεται αφορολόγητο ποσό και υπολογίζεται χρεωστικός φόρος. Για το λόγο αυτό υπέβαλε τη δήλωση με επιφύλαξη και υπέβαλε και τα σχετικά έγγραφα στο πεδίο των δικαιολογητικών. Παρόλ' αυτά η δήλωση εκκαθαρίστηκε και ο υπολογισθείς φόρος κατέστη απαιτητός παρά τη μη ορθή καταχώρηση των ποσών στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης.

γ) Σε επικοινωνία που είχε με το φορέα που του παρέχει την επικουρική σύνταξη (ΣΟΕΛ) και υποβάλλει και τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών τον ενημέρωσαν ότι υπάρχει συστημικό πρόβλημα. Συγκεκριμένα, κατά την υποβολή των βεβαιώσεων αποδοχών δεν υπάρχει αντίστοιχος κωδικός για επικουρικές συντάξεις που φορολογούνται βάσει ΣΑΔΦ μόνο στην αλλοδαπή όμοιος με αυτόν για τις κύριες συντάξεις. Τον ενημέρωσαν επίσης ότι είναι σε επαφή με την ΑΑΔΕ για να λυθεί το πρόβλημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2023: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17 της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου («ΣΑΔΦ-Κύπρος», που κυρώθηκε με το άρθρο μόνον α.ν. 573/1968), όπως ίσχυε κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023): *«Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 18, συντάξεις και άλλαι παρομοίας φύσεως αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι εις κάτοικον ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι προσφερθείσης εμπίσθου υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 ΣΑΔΦ-Κύπρος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023): *«1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμεναι υπό τινος Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εις το Κράτος τούτο κατά την άσκησιν λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος, φορολογούνται μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν το άτομον είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευομένου Κράτους. 2. Αι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν θα έχουν εφαρμογήν επί αμοιβών ή συντάξεων δι' υπηρεσίας εχούσας σχέσιν με εμπόριον ή εργασίας ασκουμένας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή των προς τούτου εξομοιουμένων Οργανισμών. Εις την περίπτωσιν ταύτην εφαρμόζονται αι διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 17 της παρούσης Συμβάσεως.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ΣΑΔΦ-Κύπρος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023): *«Εις την παρούσαν Σύμβασιν, εκτός εάν άλλως απαιτή η έννοια του κειμένου: α) Οι όροι "Συμβαλλόμενον Κράτος" και το "έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος" σημαίνουν το Βασίλειον της Ελλάδος ή την Κύπρον, ως το κείμενον ορίζει. β) Ο όρος "πρόσωπον" περιλαμβάνει εν άτομον, μίαν εταιρείαν ή οιανδήποτε ετέραν ομάδα προσώπων μετά ή άνευ νομικής προσωπικότητας. γ) [...]. δ) Ο όρος "φόρος" σημαίνει Ελληνικός φόρος ή Κυπριακός φόρος, ως το κείμενον ορίζει. ε) Ο όρος "κάτοικος του Βασιλείου της Ελλάδος" σημαίνει: I. Οιανδήποτε εταιρείαν της οποίας αι εργασίαι διευθύνονται και ελέγχονται εν Ελλάδι. II. Οιονδήποτε έτερον πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος Ελλάδος δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου και ουχί κάτοικος Κύπρου δια τους σκοπούς του Κυπριακού φόρου. στ) Ο όρος "κάτοικος της Κύπρου" σημαίνει: I. Οιανδήποτε εταιρείαν της οποίας αι εργασίαι διευθύνονται και ελέγχονται εν Κύπρω. II. Οιονδήποτε έτερον πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος Κύπρου δια τους σκοπούς του Κυπριακού φόρου και ουχί κάτοικος Ελλάδος δια τους σκοπούς του Ελληνικού φόρου. ζ) Οι όροι "κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους" σημαίνουν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Κύπρου, ως το κείμενον ορίζει. η) [...].»*

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου και λαμβάνει κύρια σύνταξη από τον ΕΦΚΑ και επικουρική από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), σύμφωνα δε με το άρθρο 18 παρ. 1 της Σύμβασης Ελλάδος-Κύπρου περί αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ) τα εισοδήματά του από συντάξεις φορολογούνται στην Κύπρο.

β) Στη δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023, ενώ η κύρια σύνταξη καταχωρείται ορθά στον κωδικό 617, η επικουρική εμφανίζεται στον κωδικό 321. Κατά την εκκαθάριση και δεδομένου ότι είναι κάτοικος εξωτερικού, δεν υπολογίζεται αφορολόγητο ποσό και υπολογίζεται χρεωστικός φόρος. Για το λόγο αυτό υπέβαλε τη δήλωση με επιφύλαξη και υπέβαλε και τα σχετικά έγγραφα στο πεδίο των δικαιολογητικών. Παρόλ' αυτά η δήλωση εκκαθαρίστηκε και ο υπολογισθείς φόρος κατέστη απαιτητός παρά τη μη ορθή καταχώρηση των ποσών στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης.

γ) Σε επικοινωνία που είχε με το φορέα που του παρέχει την επικουρική σύνταξη (ΣΟΕΛ) και υποβάλλει και τις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών τον ενημέρωσαν ότι υπάρχει συστημικό πρόβλημα. Συγκεκριμένα, κατά την υποβολή των βεβαιώσεων αποδοχών δεν υπάρχει αντίστοιχος κωδικός για επικουρικές συντάξεις που φορολογούνται βάσει ΣΑΔΦ μόνο στην αλλοδαπή όμοιος με αυτόν για τις κύριες συντάξεις. Τον ενημέρωσαν επίσης ότι είναι σε επαφή με την ΑΑΔΕ για να λυθεί το πρόβλημα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να γίνουν επί της ουσίας τους δεκτοί ως νόμω βάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, ο προσφεύγων θεωρούνταν από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος 2023 ως φορολογικός κάτοικος Κύπρου.

Στο πλαίσιο αυτό τα λοιπά ποσά που φέρεται να έλαβε εντός του ίδιου έτους από τον e-ΕΦΚΑ ως σύνταξη (κύρια, κατά τους ισχυρισμούς του) είχαν καταχωρηθεί στην εικόνα των αποδοχών του του έτους αυτού ως καταβαλλόμενα σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και φορολογούμενα, βάσει ΣΑΔΦ, μόνο στην αλλοδαπή και είχαν αντιμετωπιστεί επί της ουσίας του ως τέτοια (ήτοι ως μη φορολογούμενα στην Ελλάδα).

β) Από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (συνολικά εκτιμωμένων) δεν προκύπτει ότι η υπό κρίση σύνταξη (επικουρική) που φέρεται να έλαβε εντός του 2023 από το ΣΟΕΛ του καταβλήθηκε έναντι υπηρεσιών που είχε παράσχει στο Ελληνικό Κράτος κατά την άσκηση «λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος», σύμφωνα με τη σχετική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 18 παρ. 1 ΣΑΔΦ-Κύπρος (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023)), ώστε να τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης αυτής (φορολόγηση του σχετικού συνολικού ποσού είτε μόνο στην Ελλάδα είτε και στην Ελλάδα και στην Κύπρο).

Ως εκ τούτου, για τη φορολόγηση της σύνταξης αυτής εφαρμοστέα ήταν η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 17 ΣΑΔΦ-Κύπρος (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023)), σύμφωνα με την οποία η σύνταξη αυτή μπορούσε να φορολογηθεί μόνο στην Κύπρο, ως κράτος κατοικίας (φορολογικής) του προσφεύγοντος.

γ) Σημειωτέον ότι το αντίστοιχο συνολικό ποσό που φέρεται να έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2024 (από το ΣΟΕΛ) έχει καταχωρηθεί στην εικόνα των αποδοχών του του έτους αυτού ως καταβαλλόμενο σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και φορολογούμενα, βάσει ΣΑΔΦ, μόνο στην αλλοδαπή και έχει αντιμετωπιστεί επί της ουσίας του ως τέτοιο (ήτοι ως μη φορολογούμενο στην Ελλάδα), όπως ακριβώς δηλαδή έχει συμβεί και με το άλλο συνολικό ποσό που έλαβε εντός του ίδιου έτους ως σύνταξη από τον e-ΕΦΚΑ.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την τροποποίηση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕπ φορολογικού έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕπ και αριθμό ειδοποίησης

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕπ φορολογικού έτους 2023 συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.