



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514

Καλλιθέα, 21/6/2023

Αριθμός απόφασης: 701

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - β.** Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».
 - γ.** Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ.** Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 21/2/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της με αριθμό ειδοποίησης/4-10-2022 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., β) της με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, δ) της με αριθμό ειδοποίησης/15-11-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, ε) της με αριθμό ειδοποίησης/18-3-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και στ) της με αριθμό ειδοποίησης/5-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αργοστολίου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/2/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/4-10-2022 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 710,16 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 655,54 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 635,49 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/15-11-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 719,39 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/18-3-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 266,30 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/5-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα σύνολο φόρου ποσού 290,53 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προέκυψε από πληροφορίες της Φορολογικής Διοίκησης για εισοδήματα που δε δήλωσε ο προσφεύγων και τεκμηριώνεται η σχετική του υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του Κ.Φ.Δ.

Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προέκυψαν από την εκκαθάριση των δηλώσεων των αντίστοιχων ετών που υπέβαλε ο προσφεύγων με επιφύλαξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με τις οποίες δήλωσε ανά κωδικό του εντύπου Ε1 και ανά φορολογικό έτος τα παρακάτω ποσά:

ΚΩΔΙΚΟΙ	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2020	ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021
303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις [...]»	3.228,00	3.616,17	3.269,94	2.959,00	3.228,00
313 «Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις [...]»	54,62				
315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις [...]»	53,80	160,07			
667 «Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης»	1.161,78	990,60		1.695,56	577,53
675 «Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης»	174,27	148,59		254,34	86,62

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι όντας φορολογικός κάτοικος Καναδά υπέβαλε δηλώσεις φορολογικών ετών 2017 έως και 2021 με επιφύλαξη διότι το ποσό της κύριας σύνταξης που έλαβε τα αντίστοιχα έτη από το εμφανιζόταν προσυμπληρωμένο στον κωδικό 303 του εντύπου Ε1, που αφορά εισοδήματα φορολογητέα στην Ελλάδα, κατά παράβαση της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας Καναδά, βάσει της οποίας ποσό μέχρι 15.000,00 δολάρια ή το ισότιμό του σε ευρώ θα πρέπει να εξαιρείται από τον φόρο στην Ελλάδα. Επιπλέον υποστηρίζει ότι η αιτιολογία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι δεν έχει δυνατότητα διαφορετικής εκκαθάρισης των υποβληθεισών δηλώσεων αφού δεν έχει ενημερωθεί ο ώστε να αλλάξει το αρχείο των αποδοχών δεν απαλλάσσει τη φορολογική διοίκηση από την υποχρέωσή της να εφαρμόζει ορθά τη Σ.Α.Δ.Φ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 - *Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή του Κ.Φ.Δ.*, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 – *Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, [...] 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα έγγραφα και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει η ημερομηνία ανάρτησης των προσβαλλόμενων πράξεων στον λογαριασμό του στο *taxis* ούτε η ημερομηνία ηλεκτρονικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και συνεπώς παραδεκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 – *Διοικητικός προσδιορισμός φόρου* του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 33 – *Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου*, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν την υποβάλει, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής

δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 20 - *Δήλωση με επιφύλαξη* του Κ.Φ.Δ., 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 Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το 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 Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 - *Υποκείμενα του φόρου* του Κ.Φ.Ε. (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 18 - *Συντάξεις και πρόσοδοι* της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και του Καναδά, που κυρώθηκε με τον Ν.3824/2010, ορίζεται ότι:

«1. Συντάξεις και πρόσοδοι που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Συντάξεις που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται και στο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με το δίκαιο του Κράτους αυτού, αλλά από το συνολικό ποσό των συντάξεων αυτών που καταβάλλονται κάθε ημερολογιακό έτος σε κάτοικο του άλλου

Συμβαλλόμενου Κράτους, το πρώτο αναφερόμενο Κράτος θα εξαιρεί από το φόρο δεκαπέντε χιλιάδες δολάρια Καναδά ή το ισότιμο ποσό σε Ευρώ. [...]»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/2015 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«[...]

Η χώρα μας έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με 57 κράτη. Οι Συμβάσεις αυτές κατανέμουν την έκταση της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα μόνον στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται εντελώς η διπλή φορολογία. Για άλλες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται συντρέχουσα φορολογική αρμοδιότητα στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, η άσκηση της οποίας ρυθμίζεται από το ειδικό άρθρο για τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας.

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.1128/27.10.2006](#)), 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 Συμβαλλομένου Κράτους.

Στο Παράρτημα του παρόντος παρατίθεται αναλυτικός πίνακας που αφορά στις ΣΑΔΦΕ οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα Πολυγραφημένη Εγκύκλιο, καθώς συνάφθηκαν και τέθηκαν σε εφαρμογή μεταγενέστερα, και συγκεκριμένα στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους.

Διευκρινίζεται ότι η Ελλάδα κατά τη διαδικασία σύναψης των ΣΑΔΦΕ ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (Model Tax Convention on Income and on Capital) και τα ερμηνευτικά του σχόλια, σύμφωνα με τα οποία η φορολόγηση των συντάξεων και άλλων παρόμοιων πληρωμών προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 18 περιλαμβάνει διατάξεις για τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Στους τύπους πληρωμής περιλαμβάνονται οι συντάξεις που καταβάλλονται απευθείας στους πρώην εργαζόμενους αλλά και πληρωμές προς άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο των εργαζομένων).

[...]

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Όταν προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές ή παρόμοιες αμοιβές στο Κράτος Κατοικίας (δηλ. στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος) σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, τότε η διαδικασία που θα ακολουθείται είναι η εξής:

Ο δικαιούχος του εισοδήματος (δηλ. φορολογικός κάτοικος εξωτερικού) από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές, οφείλει να υποβάλλει στον φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη (δηλ. στον Ελληνικό φορέα) την «Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»¹ μεταξύ Ελλάδος και του αντίστοιχου Συμβαλλομένου Κράτους (βλ. συνημμένο υπόδειγμα). Για την υποβολή των Αιτήσεων αυτών έχουν εκδοθεί οι ακόλουθες σχετικές Πολυγραφημένες Εγκύκλιοι: για τη ΣΑΔΦΕ με τις Η.Π.Α. οι [ΠΟΛ.1107/5.4.1999](#) και [ΠΟΛ.1079/16.5.2006](#), για τη ΣΑΔΦΕ με την Ισπανία η [ΠΟΛ.1145/31.12.2003](#), για τη ΣΑΔΦΕ με την Πολωνία η [ΠΟΛ.1025/16.2.2006](#), για τη ΣΑΔΦΕ με την Τουρκία οι [ΠΟΛ.1092/23.6.2005](#) ΚΑΙ [ΠΟΛ.1078/12.5.2006](#), για τη ΣΑΔΦΕ με τη Μολδαβία η [ΠΟΛ.1210/15.9.2015](#) και για τις υπόλοιπες χώρες η [ΠΟΛ.1187/5.7.1995](#).

Η Αίτηση αυτή συμπληρώνεται και υπογράφεται από τον δικαιούχο του εισοδήματος και σφραγίζεται και υπογράφεται από τη φορολογική αρχή της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος στο πεδίο «Πιστοποιητικό της Φορολογικής Αρχής της Χώρας Κατοικίας του Δικαιούχου» (Πεδίο VII). Τονίζεται ότι η πιστοποίηση της φορολογικής κατοικίας από την αλλοδαπή φορολογική αρχή είναι απαραίτητη προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι ευεργετικές διατάξεις των Συμβάσεων.

Η ως άνω Αίτηση θα υποβάλλεται μέχρι το τέλος του έτους στο φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη ο οποίος είναι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου και θα έχει ισχύ από το αμέσως επόμενο φορολογικό έτος και συνολικά για διάστημα τριών (3) φορολογικών ετών. Παράδειγμα: Για να μη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου για τα φορολογικά έτη 2017 μέχρι και 2019, η Αίτηση θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι το τέλος του έτους 2016. Ειδικότερα για το πρώτο έτος εφαρμογής της παρούσας, η ως άνω Αίτηση μπορεί να υποβάλλεται έως 31 Μαρτίου 2016, έτσι ώστε να μη διενεργηθεί παρακράτηση για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση αλλαγής φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου αυτός οφείλει να ενημερώσει άμεσα τον οικείο συνταξιοδοτικό του φορέα.

[...]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΠΗΓΕΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΤΟΙΚΟ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΧΩΡΑΣ

Για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους των χωρών: Αλβανία, Αρμενία, Βέλγιο, Βουλγαρία, Γαλλία, Γερμανία, Γεωργία, Δανία, Ην. Βασίλειο, Ην. Πολιτείες, Ινδία, Ιρλανδία, Ισπανία, Ισραήλ, Ιταλία, Κίνα, Κορέα, Κουβέιτ, Κροατία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μεξικό, Μολδαβία, Ν. Αφρική, Νορβηγία, Ολλανδία, Ουγγαρία, Ουκρανία, Ουζμπεκιστάν, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τουρκία, Τσεχία και Φινλανδία παραπέμπουμε στην Πολυγραφημένη Εγκύκλιο 1128/2006. Για τις υπόλοιπες χώρες με τις οποίες έχει συνάψει η χώρα μας Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) παρατίθενται τα κάτωθι:

[...]

ΚΑΝΑΔΑΣ (Ν. [3824/2010](#) - ΦΕΚ 27/Α'/2010 και ΠΟΛ. 1072/2015) Άρθρο 18 παρ. 1. Συντάξεις και πρόσοδοι που προκύπτουν στην Ελλάδα και καταβάλλονται σε κάτοικο Καναδά φορολογούνται και στα δύο κράτη.

παρ. 2. Συντάξεις που προκύπτουν στην Ελλάδα και καταβάλλονται σε κάτοικο Καναδά, μπορούν να φορολογούνται και στην Ελλάδα και σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, αλλά από το συνολικό ποσό των συντάξεων αυτών που καταβάλλονται κάθε ημερολογιακό έτος, η Ελλάδα θα εξαιρεί από το φόρο 15.000 δολάρια Καναδά ή το ισότιμο ποσό σε ευρώ. Όμως στην περίπτωση των περιοδικών συνταξιοδοτικών πληρωμών, ο φόρος που θα επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θα υπερβαίνει το κατώτερο:

α) του 15% επί του ακαθάριστου ποσού του συνόλου των πληρωμών αυτών, για το οικείο έτος, για τα ποσά που υπερβαίνουν τα 15.000 δολάρια Καναδά ή το ισότιμο ποσό σε ευρώ και β) του συντελεστή που προσδιορίζεται με αναφορά στο ποσό του φόρου, το οποίο θα έπρεπε διαφορετικά να πληρώσει ο δικαιούχος της πληρωμής για το έτος επί του συνολικού ποσού των πληρωμών αυτών, εάν το φυσικό πρόσωπο ήταν κάτοικος της Ελλάδας. παρ. 4. Ανεξάρτητα από οτιδήποτε στην εν λόγω Σύμβαση:

α) πολεμικές συντάξεις και επιδόματα (συμπεριλαμβανομένων αυτών που καταβάλλονται σε βετεράνους πολέμου ή καταβάλλονται λόγω ζημιών ή τραυματισμών που προκλήθηκαν συνεπεία του πολέμου) που προκύπτουν στην Ελλάδα και καταβάλλονται σε κάτοικο Καναδά θα εξαιρούνται από το φόρο στον Καναδά στην έκταση που θα εξαιρούνταν από το φόρο εάν εισπραττόταν από κάτοικο της Ελλάδας.

[...]

Επειδή ο προσφεύγων απέστειλε στην υπηρεσία μας ως συμπληρωματικό στοιχείο αντίγραφο της «Αίτησης για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας» μεταξύ Ελλάδος και Καναδά, που υπέβαλε στη φορολογική διοίκηση του Καναδά αλλά όχι και στον Ελληνικό φορέα (.....), προκειμένου ο τελευταίος να ενημερωθεί και να αλλάξει την εκδοθείσα βεβαίωση αποδοχών, κατά τα προβλεπόμενα στην προαναφερόμενη ΠΟΛ.1249/2015.

Επειδή ελλείψει σχετικής ενημέρωσης του Ελληνικού φορέα παροχής της κύριας σύνταξης, ο οποίος με τη σειρά του απέστειλε στη φορολογική διοίκηση της Ελλάδας τις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών του προσφεύγοντος, ορθώς θεωρήθηκε το ποσό της κύριας σύνταξης πηγής Ελλάδας των ετών 2016-2021 φορολογητέο εισόδημα, κατά τις κείμενες διατάξεις, και καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος.

Επειδή ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης γίνεται σαφές ότι ο προσφεύγων εμπίπτει για τα εισοδήματα των ετών 2016 έως 2021 στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. και συγκεκριμένα στο άρθρο 18 αυτής αφού, σύμφωνα με συνυποβαλλόμενα με την υπό κρίση προσφυγή έγγραφα προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Καναδά για τα εισοδήματα που απέκτησε κατά τα έτη 2016 μέχρι και 2021 και παράλληλα λάμβανε για τα ίδια έτη σύνταξη από Ελληνικό φορέα (.....) η οποία, σύμφωνα με τη οικεία Σ.Α.Δ.Φ. φορολογείται και στα δύο κράτη.

Επειδή το ποσό της ετήσιας σύνταξης που πιστώθηκε στον προσφεύγοντα από το Ι.Κ.Α. δεν ξεπερνούσε το όριο των 15.000,00 δολαρίων ή το ισότιμό του σε ευρώ, αφού ανήλθε σε 3.228,00 ευρώ το 2016, 3.228,00 ευρώ το 2017, 3.616,17 ευρώ το 2018, 3.269,94 ευρώ το 2019, 2.959,00 ευρώ το 2020 και 3.228,00 ευρώ το 2021.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του και κρίνονται ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις στο μέτρο που παραβιάζουν τα οριζόμενα στο άρθρο 18 της ως άνω Σ.Α.Δ.Φ.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 21/2/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της με αριθμό ειδοποίησης/4-10-2022 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., β) της με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό ειδοποίησης/7-12-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, δ) της με αριθμό ειδοποίησης/15-11-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, ε) της με αριθμό ειδοποίησης/18-3-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και στ) της με αριθμό ειδοποίησης/5-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, ως προς τη φορολόγηση των ποσών από συντάξεις Ελλάδας που έλαβε ο προσφεύγων τα κρινόμενα φορολογικά έτη, βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Καναδά, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.