



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/01/2020

Αριθμ. Αποφ.: 206

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

κατοίκου , επί της οδού , Τ.Κ. , κατά της με αρ. ειδοπ. /2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, με βάση την με αριθμ. /2019 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ** , 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 /2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, με βάση την με αρ. /2019, 1^η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.656,51€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.182,36€, ήτοι συνολικό τελικό χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 2.838,87€, έναντι του αρχικού προσδιορισθέντος ύψους 1.413,30 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε, καθότι από τα προσκομισθέντα έγγραφα, η ΔΟΥ Α΄ Θεσσαλονίκης προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης (Ηνωμένο Βασίλειο), για το φορολογικό έτος 2018, στο ποσό των 33.433,32 λιρών ή, 37.790,15 €, έναντι του αρχικά δηλωθέντος ύψους, 34.874,86 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της, με αριθμό ειδοποίησης /2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ισχυριζόμενη, ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ., με βάση τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά της δήλωσης του οικείου έτους, δεν αφαίρεσε από τις μικτές αποδοχές του εισοδήματος της αλλοδαπής, τις κρατήσεις που διενεργήθηκαν υπέρ ασφαλιστικού ταμείου, στην αλλοδαπή, όπως άλλωστε προβλέπεται, από τα άρθρα 7 και 14 του ν. 4172/2013, καθώς και από το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

Ως προς τον άνω ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α'167/23-07-2013), ορίζει στο **άρθρο 7**, ότι : «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.» Στο **άρθρο 12** του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζει ότι : «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.» Περαιτέρω, στο **άρθρο 14**, ορίζεται ότι : «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται : δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο...»

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017**, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με την έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης. Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 , το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ενώ στην περιπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 14 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με το άρθρο 7, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων της αλλοδαπής προέλευσης και στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΔΕΑΦ Α 1046878 ΕΞ 2017/27.3.2017 έγγραφό μας).

4. Μετά από τα παραπάνω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, όπως αυτές αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που προσκομίζονται για τη δήλωση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται ότι μετά την έκπτωση των κρατήσεων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίστηκε και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, δηλαδή το εισόδημα που θεωρείται στην αλλοδαπή ως εισόδημα που υπάγεται σε φορολόγηση (φορολογητέο εισόδημα).»

Επειδή, ακολούθως, με το υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017**, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, διευκρινίζεται ότι : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013](#) , το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ', ε' και ι' της [παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013](#) ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζόμενου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, καθώς επίσης και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζόμενου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

3. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του [άρθρου 15 του Ν. 4172/2013](#) , είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 αυτού του νόμου, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά ότι εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα μόνο οι κρατήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στην ημεδαπή, συνάγεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, είτε αυτές αποτελούν κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, είτε υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, είτε αποτελούν κρατήσεις στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων όπως αυτές αναγράφονται σε βεβαιώσεις που προσκομίζονται με τη δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα : Η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2018, απέκτησε εισοδήματα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης (Ηνωμένο Βασίλειο), τα οποία συμπεριέλαβε στη φορολογική δήλωση του οικείου έτους. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα, κλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, προκειμένου να προσκομίσει μεταφρασμένα τα δικαιολογητικά της δήλωσης και με τη σφραγίδα της Χάγης (Apostile). Ανταποκρινόμενη στην ως άνω κλήση, προσκόμισε ενώπιον της ως άνω Δ.Ο.Υ. τα εξής δικαιολογητικά :

1. Βεβαιώσεις φορολογητέου εισοδήματος (που έλαβε από την εταιρεία «.....»), καταβληθέντος φόρου και καταβληθείσας εθνικής ασφάλισης, οι οποίες πιστοποιήθηκαν από το γραμματέα του Ηνωμένου Βασιλείου, για υποθέσεις Εξωτερικού και Κοινοπολιτείας και αποτελούν ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων.

2. Αναλυτικές μηνιαίες καταστάσεις αποδοχών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», επικυρωμένες από δικηγόρο και με αναγραφή επ' αυτών της σημείωσης ότι η μετάφραση αποτελεί ακριβή μετάφραση από τα αγγλικά στα ελληνικά των συνημμένων εγγράφων, συντεταγμένων στην αγγλική γλώσσα, της οποίας έχει επαρκή γνώση.

3. Πίνακας στον οποίο περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία :

περίοδος (2018)	Μικτές αποδοχές	Κρατήσεις ασφ. Ταμείων για υγεία	Κρατήσεις ασφ. Ταμ. Για σύνταξη	Σύνολο κρατήσεων	Καθαρό φορολογητέο ποσό	Φόρος
Ιανουάριος	1.516,67	100,32	8,21	108,53	1.408,14	0,00
Φεβρουάριος	1.516,67	100,32	8,21	108,53	1.408,14	0,00
Μάρτιος	1.733,33	126,24	9,95	136,19	1.597,14	0,00
Απρίλιος	1.733,33	123,72	29,53	153,25	1.580,08	149,00
Μάιος	1.733,33	123,72	29,53	153,25	1.580,08	149,00
Ιούνιος	1.733,33	123,72	29,53	153,25	1.580,08	149,00
Ιούλιος	1.733,33	123,72	29,53	153,25	1.580,08	149,00
Αύγουστος	1.733,33	123,72	29,53	153,25	1.580,08	149,00
Σεπτέμβριος	5.000,00	402,06	80,64	482,70	4.517,30	802,40
Οκτώβριος	5.000,00	402,06	80,64	482,70	4.517,30	802,40
Νοέμβριος	5.000,00	402,06	80,64	482,70	4.517,30	802,40
Δεκέμβριος	5.000,00	402,06	80,64	482,70	4.517,30	802,40
σύνολο σε λίρες Αγγλίας	33.433,32	2.553,72	496,58	3050,30	30.383,02	3.954,60
Ισοτιμίας Λίρας / ευρώ	0,8847099	0,8847099	0,8847099	0,8847099	0,8847099	0,8847099
σύνολο σε ευρώ	37.790,15	2.886,51	561,29	3.447,80	34.342,35	4.469,94

Επειδή, από τις προσκομισθείσες και νομίμως επικυρωμένες, μηνιαίες αναλυτικές αποδοχές που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....», για τους μήνες Ιανουάριο – Δεκέμβριο 2018, προκύπτει ότι στις συνολικές ακαθάριστες αποδοχές που υπόκεινται σε φόρο, ύψους 33.433,32 λιρών Αγγλίας, ήτοι, 37.790,15 € περιλαμβάνονται και οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, ύψους, 3.050,30 λιρών Αγγλίας, ήτοι, 3.447,80 €.

Επειδή, με βάση τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής και αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων, και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, συνάγεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης ύψους 37.790,15 €, πρέπει να εκπέσουν οι κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων για υγεία και σύνταξη, ύψους 3.447,80 € και ως εκ τούτου, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, διαμορφώνεται στο ύψος των 34.342,35 €.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **08-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, καλείται δε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., να διενεργήσει νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.