



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30-06-2020

Αριθμός απόφασης: 1366

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.12.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:

Α) του, με **ΑΦΜ**,

κατοίκου, επί της οδού, και της

Β) του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου

....., επί της οδού, Τ.Κ. (σύζυγο του πρώτου προσφεύγοντος), κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου στην υπ' αριθμ./2019 αίτηση του πρώτου των προσφευγόντων περί διόρθωσης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθμ./17-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των του, με ΑΦΜ και της του, με ΑΦΜ (σύζυγο του πρώτου προσφεύγοντος), 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:

Οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού την υπ' αριθμ./2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, τον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό των 67.858,00 €. Η δήλωση εκκαθαρίστηκε, και την 22-10-2019 εκδόθηκε η Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία προσδιορίστηκε φόρος συνολικού ποσού ύψους 14.543,55 €. Κατά της από 22-10-2019 ως άνω πράξης, ο πρώτος εκ των προσφευγόντων υπέβαλε την υπ' αριθμ./2019 αίτηση περί διόρθωσης της ως άνω πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσκομίζοντας στην αρμόδια ΔΟΥ τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που αφορούν τη δεύτερη προσφεύγουσα, ήτοι: α) φωτοτυπία της βεβαίωσης εργοδότη και β) το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης έτους 2017 της αλλοδαπής.

Με τη με αριθμό/2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλανδρίου απορρίφθηκε το με αριθμό/2019 αίτημα για επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, με το οποίο οι προσφεύγοντες ισχυρίζονταν ότι εκ παραδρομής ως φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από μισθωτές υπηρεσίες στην αλλοδαπή, ελήφθη το ποσό των 67.858,00 € που είναι μεγαλύτερο κατά 7.717,50 €, διότι δεν αφαιρέθηκε το σύνολο των παρακρατηθέντων υποχρεωτικών εισφορών αυτής, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη βεβαίωση του εργοδότη. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Χαλανδρίου ως απάντηση διατύπωσε την άποψη ότι οι ασφαλιστικές εισφορές της συζύγου του πρώτου προσφεύγοντος έχουν υπολογιστεί σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ2017.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενοι, ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ., ερμήνευσε και εφάρμοσε τόσο το

άρθρο 12 παρ.1 του ν. 4172/2013, όσο και τα άρθρα 14 παρ.1 περιπτώσεις δ', ε' και ι' και άρθ. 15 του ίδιου νόμου, όπως αυτές ερμηνεύονται από τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017 και ΔΕΑΦ έγγραφα της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης.

Πιο συγκεκριμένα, ζητούν να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα της δεύτερης προσφεύγουσας συνολικό ποσό ύψους 16.895,76 € που αντιστοιχεί σε ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή κατά το νόμο (αντί ποσού ύψους 9.178,26 € που είχαν αρχικά υπολογιστεί), και αντίστοιχα να αναμορφωθεί το φορολογητέο της εισόδημα σε 60.140,50 € (αντί του αρχικά δηλωθέντος ποσού ύψους 67.858,00€), σύμφωνα με τα προσαγόμενα και επικαλούμενα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται 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.»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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.»

Επειδή, στο άρθρο 14 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α).....δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,...».

Επειδή, στο άρθρο 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 δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06-04-2017, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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, επιπλέον, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017/04-08-2017, 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 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή 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. Σε κάθε περίπτωση, μετά την έκπτωση αυτών των κρατήσεων, 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, ήτοι φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, οι προσφεύγοντες επικαλούμενοι τους κωδικούς 23, 25, 26 και 27 της ηλεκτρονικής βεβαίωσης Εργοδότη περί φόρου εισοδήματος μισθωτών του έτους 2017 ισχυρίζονται ότι το ακαθάριστο εισόδημα της συζύγου από μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή ανέρχεται στο ποσό των 77.036,26€, ενώ οι κρατήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί ανέρχονται στο ποσό των 16.895,76 €, και οι οποίες αναλύονται ως εξής:

23. Νόμιμη συνταξιοδοτική ασφάλιση:	6.395,40 €	
25. <u>Εισφορά</u> στη νόμιμη ασφάλιση υγείας:	8.143,20 €	
26. <u>Εισφορά</u> στη νόμιμη ασφάλιση πρόνοιας:	1.331,16 €	
27. <u>Εισφορά</u> στην ασφάλιση γήρατος:	1.026,00 €	Σύνολο 16.895,76 €

Ώστε το τελικό φορολογητέο εισόδημα της δεύτερης προσφεύγουσας να διαμορφωθεί στο ποσό των 60.140,50 €.

Επειδή, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν το εκκαθαριστικό σημείωμα της αρμόδιας Φορολογικής Υπηρεσίας της με την επισημείωση της Χάγης, σε ακριβές αντίγραφο και νόμιμη πιστή μετάφραση, από το οποίο προκύπτει ότι το ακαθάριστο εισόδημα της συζύγου από μισθωτή εργασία στην αλλοδαπή ανέρχεται στο ποσό των 77.036,26€. Το σύνολο των απειριορίστως εκπιπτόμενων ειδικών δαπανών ανέρχονται στο ποσό των 9.178,00€ και αναλύονται ως εξής:

1. Συνταξιοδοτικές εισφορές του εργαζόμενου ποσού 4.350,00 €
2. Εισφορές εργαζόμενου για την ασφάλιση υγείας ύψους 4.828,00 € **Σύνολο 9.178,00€**

Έστω το τελικό φορολογητέο εισόδημα της δεύτερης προσφεύγουσας να διαμορφώνεται στο ποσό των 67.858,00 €.

Επειδή, στις προαναφερθείσες διατάξεις ορίζονται ρητά οι εξαιρέσεις από τον υπολογισμό εισοδήματος από μισθωτή εργασία, και η συμμετοχή του εργοδότη στις ασφαλιστικές εισφορές του μισθωτού, δεν περιλαμβάνεται σε αυτές.

Επειδή, με βάση τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής (βαρύνουν δηλαδή τον εργαζόμενο) 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 77.036,26€, πρέπει να εκπέσουν οι κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων για υγεία και σύνταξη, ύψους 9.178,00€ και ως εκ τούτου, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, διαμορφώνεται στο ύψος των 67.858,00 € όπως ορθά εκκαθάρισε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων για το φορολογικό έτος 2017.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17.12.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του, με **ΑΦΜ** και της του με **ΑΦΜ** (σύζυγο του πρώτου προσφευγόντος),

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.