



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-10-2021

Αριθμός απόφασης: 2948

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:**....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/17-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ./10-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την με αριθμό ειδοποίησης/17-12-2020 (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα, κύριος φόρος και συμβεβ/να ποσά ύψους 1.489,39€, καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 186,67€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.676,06€. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν λήψης στοιχείων στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στον κωδικό 389 της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δήλωσε το ποσό των 15.665,45 €, αντί του ορθού ποσού των 16.833,78€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενη ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από την αλλοδαπή δεν έλαβε υπόψη της το ύψος των εργοδοτικών εισφορών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε έγγραφο από τον Γερμανικό ασφαλιστικό φορέα «Deutsche Rentenversicherung Baden Wurttemberg», επίσημα μεταφρασμένο από το οποίο προκύπτει το ύψος της καθαρής καταβολής της σύνταξης.

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 του ν. 4174/2013 : «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "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 το 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, ο Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013), ορίζει στο **άρθρο 3** 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.», 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**, 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». Στο **άρθρο 14**, 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, επιπλέον με τη ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06.04.2017 διευκρινίσθηκε 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, στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου II του Α.Ν. 52/1967 (Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος ΦΕΚ 134/Α'1967), ορίζεται ότι "

8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημίωσις δια προξενηθείσας βλάβας.

9. Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθή χρονικού διαστήματος."

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου XII του Α.Ν. 52/1967 ορίζεται ότι "1. Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτύμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος."

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου XII του Α.Ν. 52/1967

3.Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπο του Δημοσίου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

4.Αι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 εφαρμόζονται επίσης επί συντάξεων και περιοδικών παροχών καταβαλλομένων υπο της Ομοσπονδιακής Τραπέζης, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας ως και των αντιστοίχων οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος.”.

Επειδή, από το από 11/2/2021 έγγραφο του ασφαλιστικού φορέα της Γερμανίας με την επωνυμία «Deutsche Rentenversicherung Baden Wurttemberg»,) προκύπτει ότι η μηνιαία σύνταξη γήρατος της για το έτος 2014, έχει ως εξής :

Μηνιαία σύνταξη από 1/1/2014	876,08
Εισφορά για ασφάλιση υγείας	71,83
Εισφορά για ασφάλιση περίθαλψης	17,96
Καταβαλλόμενο ποσό	786,29

Μηνιαία σύνταξη από 1/7/2014	890,71
Εισφορά για ασφάλιση υγείας	73,04
Εισφορά για ασφάλιση περίθαλψης	18,26
Καταβαλλόμενο ποσό	799,41

Επειδή, από το από 11/2/2021 έγγραφο του ασφαλιστικού φορέα της Γερμανίας με την επωνυμία «Deutsche Rentenversicherung Baden Wurttemberg»,) προκύπτει ότι η μηνιαία σύνταξη χηρείας της για το έτος 2014, έχει ως εξής :

Μηνιαία σύνταξη από 1/1/2014	515,12
Εισφορά για ασφάλιση υγείας	42,23
Εισφορά για ασφάλιση περίθαλψης	10,56
Καταβαλλόμενο ποσό	462,33

Μηνιαία σύνταξη από 1/7/2014	523,72
Εισφορά για ασφάλιση υγείας	42,95
Εισφορά για ασφάλιση περίθαλψης	10,74
Καταβαλλόμενο ποσό	470,03

Επειδή, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ως εκ τούτου το καθαρό ετήσιο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, μετά την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών από το ακαθάριστο εισόδημα, διαμορφώνεται στο ύψος των 15.108,36€ ($786,29 \times 6 + 799,41 \times 6 + 462,23 \times 6 + 470,03 \times 6 = 15.108,36$), το οποίο είναι μικρότερο από το ποσό που δηλώθηκε με την υπ' αριθμ. 4640/28-05-2021 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, της προσφεύγουσας, που ανέρχονταν σε 15.665,45€. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της γίνεται δεκτός, διότι η Δ.Ο.Υ. προέβη σε επιπρόσθετη φορολόγηση βάσει των μικτών και όχι των καθαρών αποδοχών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/17-12-2020 (αριθμ. δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2014.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.