



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 29/10/2021



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 3765

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της [Α.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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 02/02/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό δήλωσης/30-11-20 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 και αριθμό ειδοποίησης, με την οποία καταλογίστηκε το συνολικό ποσό των 4.025,81€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΝΑΞΟΥ.

Επί της από 02/02/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις Α 1273/2020 και Α 1049/2021 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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 αρ. δήλωσης/30-11-20 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 και αριθμό ειδοποίησης, προέκυψε διαφορά χρεωστικού ύψους 4.025,81€

Ειδικότερα στις 30/11/2020 η ΔΟΥ ΝΑΞΟΥ προέβη σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 391 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης, που αφορά σε «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης», βάσει στοιχείων τα οποία έλαβε η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, από την φορολογική διοίκηση της Γερμανίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να εξετάσει η Υπηρεσία μας τη νομιμότητα και την ορθότητα της προσβαλλόμενης πράξης β) να διαταχθεί η ακύρωση του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού και η επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Κατά το φορολογικό έτος 2014 (01 Ιανουαρίου 2014 - 31 Δεκεμβρίου 2014) ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και διέμενε στην Νάξο.
2. Κατά τη διάρκεια της παραμονής της στην Ελλάδα το μοναδικό της εισόδημα προερχόταν αποκλειστικά από τον εργοδότη της στη Γερμανία ήτοι, δυνάμει της από 13-10-2009 σύμβασης εργασίας (μερικής απασχόλησης πριν από τη σύνταξη γήρατος, για χρονικό διάστημα απασχόλησής από 1-12-2009 έως 30-9-2015)
3. Δυνάμει της ως άνω σύμβασης εργασίας που εδράζει στον γερμανικό Νόμο περί μερικής απασχόλησης πριν από τη συνταξιοδότηση και στις σχετικές συλλογικές συμβάσεις

εργασίας, ο εβδομαδιαίος χρόνος εργασίας ανέρχεται σε 17,5 ώρες, που αντιστοιχεί στο ήμισυ του εβδομαδιαίου χρόνου εργασίας των 35 ωρών. Σύμφωνα με το άρθρο 2, εδ. 2 της ως άνω σύμβασης ο ως άνω χρόνος εργασίας διανέμεται ως εξής: στην ενεργή φάση εργασίας για το χρονικό διάστημα από 1 Δεκεμβρίου 2009 έως 31 Οκτωβρίου 2012 και την παθητική φάση για το χρονικό διάστημα από 1-11-2012 έως την 30-9-2015, κατά την οποία είναι απαλλαγμένη μεν από την εργασία, αλλά ο εργοδότης δε έχει την υποχρέωση να καταβάλει κανονικά μηνιαίο μισθό.

4. Κατά το φορολογικό έτος 2014 μισθοδοτήθηκε από την ως άνω εργοδότη εταιρία στο Αμβούργο με μισθούς συνολικού ποσού 26.514 € και για το εν λόγω ποσό κατέθεσε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη Γερμανία και κατέβαλε φόρο εισοδήματος ύψους 4.026 €.
5. Ότι κατέθεσε μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα πιστεύοντας ότι το ως άνω ποσό έπρεπε να φορολογηθεί στη Γερμανία ως χώρα προέλευσης.
6. Ότι έγινε εσφαλμένα από τη ΔΟΥ ΝΑΞΟΥ καταλογισμός ίδιας φορολογητέας ύλης ποσού 26.514 € θεωρούμενης ως μη δηλωθέντος εισοδήματος αλλοδαπής, χωρίς να συμψηφίσει και να αφαιρέσει τον ήδη καταβληθέντα φόρο στις Γερμανικές αρχές.

Σύμφωνα με το άρθ. XI του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967. Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου 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:

«1. Εισόδημα κτώμενον υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσιν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητος του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει....

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τας προηγουμένας διατάξεις,

2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 γραφείου, 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». Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, οπότε σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4172/2013 έπρεπε να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημα της στην Ελλάδα. Επομένως, σε κάθε περίπτωση είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα είτε είχε φορολογητέο είτε απαλλασσόμενο εισόδημα..

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013 ορίζεται: «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 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα». Με τις διατάξεις του άρθρου 9 προβλέπεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδας που έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα, ενώ σε κάθε περίπτωση η μείωση αυτή δεν δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Για το λόγο αυτό η ΔΟΥ ΝΑΕΟΥ προέβη στις 30/11/2020 σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 391 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης και ποσό ύψους **24.193,56€**.

Επειδή, όπως επικαλείται με την παρούσα η προσφεύγουσα, το εισόδημα φορολογικού έτους 2014 φορολογήθηκε εξ ολοκλήρου στη Γερμανία.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της την από 16-01-21 βεβαίωση σε επίσημη μετάφραση από την Εφορία για μεγάλες επιχειρήσεις στο Αμβούργο - σύμφωνα με την οποία το σύνολο των γερμανικών εισοδημάτων έτους 2014 φορολογήθηκαν στην Γερμανία ως χώρα πηγής.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της εκκαθαριστικό σε επίσημη μετάφραση για τον φόρο εισοδήματος και την συνεισφορά αλληλεγγύης για το έτος 2014 τα οποία κατέθεσε στην αρμόδια φορολογική αρχή της Γερμανίας, σύμφωνα με το οποία για

σύνολο εισοδήματος 26.514 € (καθαρό φορολογητέα 22.582€) κατέβαλε φόρο ύψους **4.026,00€**.

Επειδή εσφαλμένα η προσφεύγουσα δεν δήλωσε με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2014 το εν λόγω ποσό και τον φόρο που κατέβαλε.

Επειδή από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τον κωδικό 391 του εντύπου Ε1 από τη ΔΟΥ ΝΑΞΟΥ προέκυψε διαφορά φόρου ύψους **4.025,81€**.

Επειδή ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος στη Γερμανία υπερβαίνει την διαφορά που προέκυψε από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος από την ΔΟΥ ΝΑΞΟΥ και μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Αποφασίζουμε

Α) Την **μερική αποδοχή** της από 02/02/21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ,

Β) την **επανεκκαθάριση** της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως εξής:

- Θα μηδενιστεί το ποσό στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»
- Θα συμπληρωθεί το ποσό των 22.582,00 € στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»
- Θα συμπληρωθεί το ποσό των 4.026,00 € στον κωδικό 651 Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.