



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 3615

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - 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 (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. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).
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 **25-02-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **Α.Φ.Μ.**και της συζύγου του **Α.Φ.Μ.**, κάτοικοι Ηρακλείου Κρήτης, κατά της με αριθ. ειδοποίησης (**Α.Χ.Κ.**/89) και με ημερομηνία έκδοσης **05-12-2020** Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του φορολογικού έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθ. ειδοποίησης (**Α.Χ.Κ.**/89) και με ημερομηνία έκδοσης 05-12-2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του φορολογικού έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **25-02-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι της συζύγου του, 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 αριθ. ειδοποίησης (**Α.Χ.Κ.**/89) και με ημερομηνία έκδοσης **05-12-2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του φορολογικού έτους 2014** της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση, προέκυψε σε βάρος των προσφευγόντων ποσό φόρου 1.810,54 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης 164,12€, ήτοι συνολικό ποσό **1.974,66 €**.

Ειδικότερα στις 05/12/2020 η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέβη σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση 2ης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 ως προς τους κωδικούς 391 και 392 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης, που αφορά σε συντάξεις (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης», βάσει στοιχείων τα οποία έλαβε η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών -μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ν.4170/2013).

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει η εκκαθάριση με τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκκαθάριση δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, διότι ο φόρος υπολογίστηκε στις μεικτές αποδοχές.

- Πλημμέλεια κατά τη νόμιμη βάση της διοικητικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το 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 εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος....»

Επειδή, σύμφωνα με το **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 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 19 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. 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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή,

επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ).

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1114/22-7-2016**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. **14/2016** γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του **άρθρου 19** του Κ.Φ.Δ.:

«..Η, υπό το καθεστώς του **άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.**, προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.....

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 20 του Ν.4174/2013** 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. ..

Επειδή, σύμφωνα με τη **Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας (Ν 52/1967, ΦΕΚ Α 134/1967):**

«Άρθρον II

(1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

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

Άρθρον XII

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/14.5.2001 της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα τη «**Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134Α'/4-8-67 (Σύμβασης))**» διευκρινίζεται ότι: «Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α'/4.8.1967), οι σχετικές διατάξεις της οποίας έχουν εφαρμογή αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που λαμβάνει κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους από πηγές του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις των παρ. (8) και (9) του άρθρου II της σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (8): "Ο όρος "σύνταξις" σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενηθείσας βλάβας".

Παράγραφος (9): "Ο όρος "περιοδική παροχή" σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος".

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου XII της ίδιας σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερόμενων στις παρ. (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των συμβαλλόμενων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

Παράγραφος (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιείρησή της, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παράγραφος (3): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδιά της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Παράγραφος (4): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους αντίστοιχους οργανισμούς της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παράγραφος (5): Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή από ΝΠΔΔ αυτού του κράτους, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη προξενηθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, θα φορολογούνται μόνο στο εν λόγω κράτος.

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (1) του άρθρου ΧΙΙ της σύμβασης, παραχωρείται στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας του εισοδήματος αυτού, με εξαίρεση τα εισοδήματα που αναφέρονται στις παρ. (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου, όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της πηγής του εισοδήματος.

- Από τις διατάξεις των παρ. (2) και (3) προκύπτει ότι το αποφασιστικό κριτήριο βάσει του οποίου θα κριθεί σε ποια διάταξη θα υπαχθεί σύνταξη ή περιοδική παροχή προερχόμενη από πηγές του ενός συμβαλλόμενου κράτους και καταβαλλόμενη σε κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, είναι το νομικό καθεστώς του ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη ή την περιοδική παροχή, ανεξάρτητα όσον αφορά στη σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (δημόσιο - ιδιωτικό).

Στην περίπτωση της Γερμανίας, αναφορικά με τις διατάξεις της παρ. (3), σημειώνεται ότι η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας μας πληροφόρησε ότι με τον όρο "Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας" (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά) για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων. Συνεπώς, οποιαδήποτε σύνταξη ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή καταβάλλεται από αυτά τα δημόσια ταμεία σε κάτοικο Ελλάδας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στη Γερμανία. Αντίθετα, εάν η σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο, πλην των ανωτέρω, ασφαλιστικό φορέα της Γερμανίας σε κάτοικο Ελλάδας, τότε η σύνταξη ή περιοδική παροχή δεν υπάγεται στις διατάξεις της παρ. (3), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/27.10.2006 με θέμα τη «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος» διευκρινίζεται ότι:

«Ι. Γενικά

Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη.

Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασης του, το οποίο αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης

απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου). Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο «σύνταξη» νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος «παρόμοιες αμοιβές» έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της.

Αντίθετα, δεν αποτελεί «παρόμοια αμοιβή» η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία. Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λ.π. Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο «παροχές (annuities)». Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζώης.

Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοιας φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου).

Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-

Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα-Δανίας).

Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού. Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

Ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιαιρέση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

III. Εφαρμογή-Διαδικασίες

Από όσα εκτίθενται παραπάνω προκύπτει ότι, είναι απαραίτητο να ανατρέχουμε σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε Σύμβασης και να εξετάζουμε με προσοχή τους όρους που αναφέρονται σε αυτή.

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάστηκε ο συνταξιούχος και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.

Α. Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζομένων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο.

.....

Στην ανωτέρω ΠΟΛ. επισυνάπτεται πίνακας με τις ισχύουσες διατάξεις φορολόγησης ποσών από συντάξεις για την περίπτωση κάθε χώρας, βάσει της εν ισχύ Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας της Ελλάδας με το κάθε κράτος. Εν προκειμένω, για τη Γερμανία αναφέρει:

..... **1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Γερμανίας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.**

Άρθρο XII

παρ.1: Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερομένων στην παρ.3, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται **μόνο** στην Ελλάδα.

Οι συντάξεις που καταβάλλουν οι ακόλουθοι ασφαλιστικοί φορείς:

- Landesversicherungs Anstalt (LVA)
- Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau-Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft

- Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
- Daimler Benz Unterstützungskasse GmbH

εμπίπτουν στις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου, δηλαδή φορολογούνται **μόνο** στην Ελλάδα.

παρ.3: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Öffentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται **μόνο** στη Γερμανία.

Σημειώνεται ότι, με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Öffentlichen Kassen of the F.R. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατιδίων, δημοτικά) για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων.

παρ.4: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), λόγω προηγούμενης απασχόλησης σε αυτούς τους Οργανισμούς, φορολογούνται **μόνο** στη Γερμανία (δηλαδή στο Κράτος που έχουν ιδρυθεί οι εν λόγω Οργανισμοί).

παρ.5: Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Γερμανίας ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη που προξενήθηκε λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, φορολογούνται **μόνο** στη Γερμανία.

Άρθρο II

παρ.8: Ο όρος «σύνταξη» σημαίνει περιοδικές πληρωμές που πραγματοποιούνται για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή ως αποζημίωση για προξενηθείσες βλάβες.

παρ.9: Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθορισμένο ποσό που καταβάλλεται περιοδικά κατά καθορισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά τη διάρκεια καθορισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/5.11.2015 με θέμα «**Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας**» διευκρινίζεται ότι:

«....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.....»

Επειδή, δεδομένου ότι κάθε Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας αποτελεί το προϊόν μιας ξεχωριστής διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, σε πολλές περιπτώσεις διαφοροποιείται το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων. Συνεπώς, είναι απαραίτητο σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζονται οι προβλέψεις της εκάστοτε Σύμβασης (ΠΟΛ.1128/27.10.2006).

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 2 του άρθρου XII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας, συντάξεις που λαμβάνονται από κάτοικο ενός εκ των δύο κρατών από πηγές εντός του άλλου κράτους φορολογούνται μόνον στο πρώτον κράτος (όπου είναι κάτοικος), ενώ συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό (όπου καταβλήθηκαν).

Σε συμφωνία με τις ανωτέρω προβλέψεις της εν λόγω σύμβασης, με την ΠΟΛ.1128/27.10.2006 (αλλά και την ΠΟΛ.1128/14.5.2001) ορίζεται ότι όπως προβλέπεται με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου XII της ανωτέρω Σύμβασης οι συντάξεις από πηγές της Γερμανίας που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα, εκτός των συντάξεων που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας οι οποίες φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Επειδή, σύμφωνα με τις αναφερόμενες διατάξεις στις παρ 1 και 2 του άρθρου XII της υπό κρίση Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας, κριτήριο για τη διαφοροποίηση του κράτους (Ελλάδα ή Γερμανία) που φορολογεί τις συντάξεις είναι ο φορέας που καταβάλλει τη σύνταξη (δημόσιο ή ιδιωτικός). Σε άλλες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη, υπάρχουν για το εν λόγω θέμα άλλες διατάξεις, με διαφορετικές προβλέψεις και κριτήρια, που ρητά ορίζονται στην κάθε σύμβαση, και η εν λόγω διαφοροποίηση είναι το αποτέλεσμα της εκάστοτε ξεχωριστής διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η ελληνική φορολογική αρχή εσφαλμένα εκκαθάρισε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βάσει των μεικτών αποδοχών του υπόχρεου και όσον αφορά τη σύζυγο δεν έχει αρμοδιότητα προς επιβολή φόρου εισοδήματος για συντάξιμες αποδοχές της από τη Γερμανία. Προς επίρρωση των ισχυρισμών συνυπέβαλαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις από 08/08/2014 και 15/01/2015

ειδοποιήσεις σύνταξης από τους γερμανικούς συνταξιοδοτικούς ασφαλιστικούς φορείς (στην γερμανική και ελληνική γλώσσα), σχετικά με τα συνταξιοδοτικά ποσά που λαμβάνουν από τη Γερμανία.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1128/2001, για να υπαχθούν οι συντάξιμες αποδοχές των προσφευγόντων που έλαβαν από τη Γερμανία, στη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 12 του Α.Ν. 52/1967 (Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ο.Δ. Γερμανίας) περί αποκλειστικής φορολόγησης στην Γερμανία, θα έπρεπε οι προσφεύγοντες να καταθέσουν βεβαιώσεις, από τις οποίες να προκύπτει ότι οι Γερμανικοί φορείς συνταξιοδοτικής ασφάλισης από τους οποίους συνταξιοδοτούνται είναι ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά) για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες το έτος 2014 ήταν φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου μητρώου TAXIS.

Επειδή, από τα δικαιολογητικά που κατέθεσαν οι προσφεύγοντες δεν προκύπτει με σαφήνεια αν οι ασφαλιστικοί φορείς των προσφευγόντων εμπίπτουν στα ανωτέρω οριζόμενα, προκειμένου να υπαχθούν οι συντάξιμες αποδοχές στη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 12 του Α.Ν. 52/1967 (Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ο.Δ. Γερμανίας).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τις ισχύουσες διατάξεις προβλέπεται ότι τα ποσά από σύνταξη που έλαβαν οι προσφεύγοντες, κάτοικοι Ελλάδας, από τη Γερμανία, κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν φορολογούνται στη Γερμανία και φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06-04-2017 με θέμα «Έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης» έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄, αναφέρεται 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, από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις συντάξεων που έλαβαν οι προσφεύγοντες από τη Γερμανία, προκύπτει ότι τα καθαρά ποσά επί των οποίων πρέπει να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος είναι:

α) ως προς τον υπόχρεο, καθαρό φορολογητέο εισόδημα (από συντάξεις) : 9.918,57 €

β) ως προς τη σύζυγο, καθαρό φορολογητέο εισόδημα (από συντάξεις) : 16.266,78 €

Συνεπώς γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί λανθασμένης φορολόγησης των μεικτών αποδοχών αντί των καθαρών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./11-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής των/ **Α.Φ.Μ.**και/ **Α.Φ.Μ.**, ήτοι :

α) την αποδοχή ως προς το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος από συντάξεις, του υπόχρεου ύψους 9.918,57 € και της συζύγου ύψους 16.266,78 €, αντίστοιχα,

β) την απόρριψη ως προς τους λοιπούς λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, και

γ) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

.....

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.