



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-03-2020

Αριθμός απόφασης: 526

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : 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), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης ../../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ...**, με ΑΦΜ:..., κατά της με αριθμό ειδοποίησης ../...2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 (αριθμ.δήλωσης ...) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης ../...2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018 (αριθμ.δήλωσης ..) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της υπ'αρ.πρωτ..../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθμ. ... 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 1.199,53€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 58,82€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.258,35€.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ.καταχώρισης .../...2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 επιλέγοντας στο έντυπο Ε1, μεταξύ άλλων, τον κωδικό 913 *«Ανήκετε στην κατηγορία των αναπήρων με ποσοστό αναπηρίας από 80% και άνω»* και συμπληρώνοντας τον κωδικό 659 *«Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2018, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση»* με το ποσό των 13.933,32€. Προκειμένου να γίνει η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά εντός πέντε εργασίμων ημερών από την υποβολή της (άρθρο 14 Ν 4174/2013). Μετά την προσκόμιση των δικαιολογητικών, η αρμόδια ΔΟΥ διέγραψε το ποσό των 13.933,32€ από τον κωδικό 659 και το μετέφερε στον κωδικό 391 *«Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»*. Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Παράλληλα, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρισης ... 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους προκειμένου να συμπληρωθούν οι στήλες 7 και 18 του εντύπου Ε2, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, ισχυριζόμενη ότι θα πρέπει να γίνει αποδεκτό τα αφορολόγητο της σύνταξής της που προέρχεται από την αλλοδαπή (Γερμανία), καθώς σύμφωνα με γνωμάτευση του ΚΕΠΑ της αναγνωρίστηκε αναπηρία σε ποσοστό 80%. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται το άρθρο 14 του Ν 4172/2013, την Δ12Α 1023686ΕΞ 2014 και την ΔΕΑΦ Α 1118203 ΕΞ 2016/29-07-2016 ΑΔΑ 7Ω6ΣΗ-Υ9Τ.

Επειδή, ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το ν. 2717/1999 , ορίζει στο άρθρο 45 αυτού, μεταξύ άλλων, ότι: "1. Το δικόγραφο, εκτός από τα στοιχεία που απαιτούν ειδικότερες διατάξεις, πρέπει να προσδιορίζει σαφώς το είδος και το αντικείμενό του και να αναφέρει: α) το δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται, β), γ)..."», στο άρθρο 46 ότι: «Δικόγραφο, που δεν περιέχει τα προβλεπόμενα από τις παρ. 1 και 5 του προηγούμενου άρθρου στοιχεία, είναι άκυρο, εκτός αν αυτά προκύπτουν από την εκτίμηση του όλου περιεχομένου του» και στο άρθρο 68 ότι: «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη: α) να μνημονεύει με ακρίβεια: i. Την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη ... iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τη συνολική εκτίμηση του περιεχομένου του δικογράφου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ενίσταται για τη φορολόγηση της σύνταξης αλλοδαπής προέλευσης, προς τούτο δε επικαλείται την αναπηρία της ποσοστού 80%. Η σιωπηρή απόρριψη της διατυπωθείσας με τη δήλωση επιφύλαξης, η οποία αποτυπώθηκε και στην με αριθμό ειδοποίησης .../...2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, για λόγους χρηστής διοίκησης θεωρείται συμπεροσβαλλόμενη στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του Ν 4172/2013, οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο: α) ... β)...ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 6 της Απόφασης Α 1041/2019 ορίζεται ότι " i) Για την απαλλαγή από τη φορολογία εισοδήματος των μισθών, συντάξεων και της πάγιας αντιμισθίας, καθώς και των εισοδημάτων των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 τα οποία εξομοιώνονται φορολογικά με μισθό ([ΠΟΛ. 1098/2016](#) και [ΠΟΛ. 1096/2017](#)), τα οποία χορηγούνται σε πρόσωπα που παρουσιάζουν ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), απαιτούνται καταρχήν οι γνωματεύσεις των οικείων υγειονομικών επιτροπών του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.), το οποίο συστήθηκε και λειτουργεί μετά την 1.9.2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 6 του Ν. 3863/2010](#) . Γίνονται δεκτές και οι ήδη εκδοθείσες γνωματεύσεις πριν την 1.9.2011 (ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του ΚΕ.Π.Α.) από τις υγειονομικές επιτροπές των Νομαρχιών, οι οποίες έχουν δοθεί για οποιαδήποτε χρήση και χρησιμοποιούνται εξίσου για την αναγνώριση της υπόψη φορολογικής απαλλαγής επ' αόριστον, αν πρόκειται για επ' αόριστον κρίση, ή αλλιώς μέχρι την ημερομηνία που λήγει η ισχύς τους, εφόσον είχαν εκδοθεί σύμφωνα με όσα ίσχυαν στο σχετικό φορολογικό πλαίσιο κατά τον χρόνο έκδοσής τους. Εναλλακτικά, ο φορολογούμενος για την πιστοποίηση της ύπαρξης αναπηρίας μπορεί να προσκομίσει και γνωματεύσεις των Ανωτάτων Υγειονομικών Επιτροπών του Στρατού Α.Σ.Υ.Ε.), του Ναυτικού (Α.Ν.Υ.Ε.), της Αεροπορίας (Α.Α.Υ.Ε.), της Ελληνικής Αστυνομίας και του Πυροσβεστικού

Σώματος, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.3863/2010, οι εν λόγω Υγειονομικές Επιτροπές δεν έχουν καταργηθεί και εξακολουθούν να ασκούν τα καθήκοντά τους και μετά την 1.9.2011.

Σε όλες τις ανωτέρω γνωματεύσεις, προκειμένου να γίνουν δεκτές, θα πρέπει να διαπιστώνεται και να βεβαιώνεται ρητά το ποσοστό της αναπηρίας του προσώπου που αφορούν, καθώς και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η εν λόγω αναπηρία, ενώ σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να είναι σε ισχύ το φορολογικό έτος για το οποίο ο ενδιαφερόμενος αιτείται την εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

.....

Σε όλες τις ανωτέρω γνωματεύσεις, προκειμένου να γίνουν δεκτές, θα πρέπει να διαπιστώνεται και να βεβαιώνεται ρητά το ποσοστό της αναπηρίας του προσώπου που αφορούν, καθώς και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η εν λόγω αναπηρία, ενώ, σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να είναι σε ισχύ το φορολογικό έτος για το οποίο ο ενδιαφερόμενος αιτείται την εφαρμογή των οικείων διατάξεων.

.....

iii) Περαιτέρω, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περιπτ. ε' της παρ. 2 του αρθρ. 14 του ΚΦΕ. Ελλείψει ρητής διάκρισης στον νόμο, αυτά τα εισοδήματα είναι απαλλασσόμενα του φόρου, ανεξάρτητα από το αν αποκτώνται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής, εφόσον προσκομίζονται τα οριζόμενα δικαιολογητικά."

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4172/2013 " Με το άρθρο 14 προσδιορίζονται και κατηγοριοποιούνται οι εξαιρέσεις και οι απαλλαγές του εισοδήματος από μισθωτή εργασία. Επιπλέον, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα σε σχέση με την αναγνώριση των επαγγελματικών δαπανών, γίνεται προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου με βάση την πρόσφατη νομολογία των δικαστηρίων (απόφαση Ολομέλειας Συμβουλίου Επικρατείας υπ'αριθμ.1840/2013 σχετικά με το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών για την κάλυψη του αυξημένου κόστους διαβίωσης στην αλλοδαπή), εφαρμόζονται διεθνείς απαλλαγές για συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος και καταγράφονται συγκεκριμένες απαλλαγές που χορηγούνται βάσει κοινωνικών κριτηρίων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 προσδιορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος οι οποίες εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 αναφέρονται περιοριστικά οι κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, που απαλλάσσονται από το φόρο. Ειδικά για το ποσό της διατροφής που λαμβάνει ο/η δικαιούχος βάσει δικαστικής απόφασης διευκρινίζεται ότι απαλλάσσεται του φόρου, δεδομένου ότι αποτελεί φορολογητέο εισόδημα του καταβάλλοντος αυτή."

Επειδή, στην ΔΕΑΦ Α 1118203 ΕΞ 2016/29-07-2016 ορίζεται ότι “ 4. Σε συνέχεια των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προσώπων με αναπηρία, παρατηρείται σε εκδοθείσα από τα ΚΕ.Π.Α. γνωμάτευση ότι η κρίση για τη διάρκεια της αναπηρίας δεν αφορά στο σύνολο των μηνών του φορολογικού έτους, ο φορολογούμενος θα τύχει της ανάλογης φορολογικής ελάφρυνσης ή απαλλαγής για ολόκληρη τη χρήση, καθόσον από τη φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται ο επιμερισμός αυτής (της φορολογικής ελάφρυνσης/απαλλαγής) στους μήνες της χρήσης.”

Επειδή, στο άρθρο XXI του Α.Ν. 52/1967 «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.(Α 134).», ορίζεται ότι “1. Οι υπήκοοι ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών δεν υπόκεινται εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει εις οιαδήποτε φορολογίαν ή σχετικήν επιβάρυνσιν διάφορον ή επαχθεστέραν της φορολογίας και των σχετικών επιβαρύνσεων εις ας υπόκεινται ή δύνανται να υπαχθώσιν οι υπήκοοι του ετέρου τούτου Κράτους υπο τας autas συνθήκας.”

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν 4172/2013 αναφέρεται ο όρος εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις χωρίς ωστόσο να γίνεται διάκριση σχετικά με την ημεδαπή ή αλλοδαπή προέλευση του εισοδήματος αυτού.

Επειδή, μετά από τα παραπάνω, και δεδομένου ότι στις προαναφερθείσες διατάξεις αναφέρεται γενικά ο όρος εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις, ενώ δεν προβλέπεται ρητά και περιοριστικά ότι το εν λόγω εισόδημα πρέπει να είναι ημεδαπής προέλευσης.

Επειδή, για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, θα πρέπει η απαλλαγή της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν 4172/2013, να έχει εφαρμογή σε όλους τους φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας με εισόδημα από μισθωτές εργασίες ή συντάξεις ανεξάρτητα από την ημεδαπή ή αλλοδαπή προέλευση του εισοδήματος αυτού, εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες προϋποθέσεις.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκομίζει την από ...2018 γνωμάτευση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ/ΚΕΠΑ Πύλης Αξιού, με την οποία της αναγνωρίζεται αναπηρία σε ποσοστό 80%, από 13-02-2018 έως 28-02-2020.

Επειδή, η εν λόγω γνωμάτευση καλύπτει το σύνολο του υπό κρίση φορολογικού έτους 2018 και θα πρέπει να γίνει αποδεκτή για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 14 του Ν 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από ...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με ΑΦΜ:.... και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης προβεί σε επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της προσφεύγουσας λαμβάνοντας υπόψη ότι το ποσοστό αναπηρίας της για το έτος 2018 ανέρχεται σε 80%, σύμφωνα με την από ...2018 «Γνωστοποίηση αποτελέσματος πιστοποίησης αναπηρίας» του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ/ΚΕΠΑ Πύλης Αξιού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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