



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 26-09-2023

Αριθμός απόφασης: 746e

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**Elenxis**) ενδικοφανή προσφυγή της, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, βάσει της 1^η Τροποποιητικής Δήλωσης, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**Elenxis**) ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, 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:

Με τη με αρ. με αρ. δήλωσης και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1^η Τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου ύψους **3.261,46 ΕΥΡΩ**, ενώ η εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είχε μηδενικό αποτέλεσμα. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα με την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν είχε δηλώσει ποσό ύψους 19.576,80 ΕΥΡΩ, που αφορά μισθούς / συντάξεις που έλαβε από την αλλοδαπή. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα έλαβε 8.313,06 ΕΥΡΩ από τον ασφαλιστικό φορέα και 11.601,60 ΕΥΡΩ από τον

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις-2018 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας στον κωδικό 303 «Άθροισμα ποσών από κύριες συντάξεις» ποσό 2.095,92 ευρώ, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε ποσό για καταβολή.

Στην συνέχεια, μετά την ολοκλήρωση σχετικών διασταυρώσεων φορολογικών δεδομένων που παραλήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης με βάση το νόμο 4170/2013 και επειδή η προσφεύγουσα περιλαμβανόταν σε αναρτημένη κατάσταση διασταυρώσεων στο, προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2017, **αδήλωτες αποδοχές αλλοδαπής, συνολικού ποσού 19.576,80 ευρώ, προέλευσης Γερμανίας**. Συγκεκριμένα έλαβε από τον εργοδότη ποσό 8.313,06 από μισθωτές υπηρεσίες και από τον εργοδότη ποσό 11.601,60 από σύνταξη. Η Δ.Ο.Υ. με το αρ. πρωτ. έγγραφο προς την Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων ζήτησε διευκρινίσεις για το αν οι μισθοί και οι συντάξεις που έλαβε η προσφεύγουσα υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου XII παρ. 3 και 4 της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους Εισοδήματος (ΠΟΛ 1128/2001). Η Δ.Ο.Σ. με το αρ. πρωτ. έγγραφο ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ότι αφενός για την υπαγωγή της σύνταξης στην εφαρμοστέα διάταξη θα πρέπει να διερευνηθεί το είδος της απασχόλησης (δημόσιος υπάλληλος ή υπάλληλος στον ιδιωτικό τομέα) ένεκα του οποίου λαμβάνει σύνταξη ο φορολογούμενος για την οποία σύνταξη έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές και αφετέρου για το είδος των συντάξεων που καταβάλλονται από τον Γερμανικό Οργανισμό

Συντάξεων (.....) θα στείλει σχετικό ερώτημα προς τις αρμόδιες Αρχές της Γερμανίας, χωρίς να έχει λάβει έως σήμερα απάντηση.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση υποστηρίζοντας παράλληλα ότι η σύνταξη ποσού 7.975,20 ευρώ αφορά κύρια σύνταξη χηρείας από τον σύζυγο, ο οποίος ήταν υπάλληλος του και ότι η σύνταξη ποσού 6.837,78 ευρώ είναι χηρείας επικουρική. Η Δ.Ο.Υ. βάσει των οδηγιών που δόθηκαν για τον χειρισμό αυτών των υποθέσεων, και δεδομένου ότι δεν προέκυψε ξεκάθαρα ότι τα ανωτέρω ποσά είναι από συντάξεις Δημοσίου Γερμανίας τα οποία φορολογούνται μόνο στην Γερμανία, εξέδωσε την αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συμπληρώνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 19.576,80 ευρώ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό για καταβολή 3.261,46 ευρώ και κατά του οποίου στρέφεται η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τον ακόλουθο λόγο:

- Τα υπό εξέταση ποσά αποτελούν συντάξεις που έλαβε από φορείς της Γερμανίας Συγκεκριμένα έλαβε μία σύνταξη χηρείας από τον (.....) και δύο συντάξεις από τον, η επικουρική σύνταξη του αποθανόντος συζύγου της και η προσωπική της σύνταξη. Οι συντάξεις αυτές, κατόπιν ελέγχου της Δ.Ο.Υ. κατά τη διάρκεια των ετών 2020 και 2021, για προηγούμενα έτη 2014 και 2015, κρίθηκαν ότι η μία σύνταξη από τον (.....) και η μία σύνταξη από τον, αποτελούσαν συντάξεις προερχόμενες από την εργασία του συζύγου της στο και ως εκ τούτου είναι συντάξεις Δημοσίου Γερμανίας. Τα ανωτέρω συμπεράσματα προέκυψαν κατόπιν της προσκόμισης της βεβαίωσης αποδοχών από τον Γερμανικό φορέα, που φαίνονται τα ποσά της σύνταξης και ιδιαιτέρως για την κύρια σύνταξη χηρείας, όπου φαίνονται ξεκάθαρα και ασφαλιστικές κρατήσεις του φορέα. Οι εκκαθαρίσεις αυτές προσκομίστηκαν ως αποδεικτικό στοιχείο. Συνεπώς οι δύο συντάξεις χηρείας κρίθηκε ότι φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/2006 οι συντάξεις και οι περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας, ή από τα κρατίδια ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις, φορολογούνται αποκλειστικά στη Γερμανία.
- Σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών της σύνταξης από το (.....) υπάρχουν ασφαλιστικές κρατήσεις ύψους 1.006,8 οι οποίες όμως δεν λήφθηκαν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 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. 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 τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 4 και 6, του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/20013 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1026/2014 διευκρινίζεται ότι: 1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της **παραγράφου 1 του άρθρου 9** του ν. **4172/2013**, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

– Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

– Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Α.Ν. 52/1967 (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') ορίζεται ότι: (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. (3) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδίας 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 υπό της Ομοσπονδιακής Τραπεζής, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοιχών οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος. (5) Συντάξεις, περιοδικαί παροχαί και άλλαι επαναλαμβανόμεναι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι υφ' ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ως αποζημιώσεις δια τραυματισμόν ή βλάβην προξενηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1128/2006 (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: «**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:

q Landesversicherungs Anstalt (LVA)

q Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft

q Bergbau-Berufsgenossenschaft

q Bundesknappschaft

q Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte

q Daimler Benz Unterstutzungskasse 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, Offentlichen 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, Offentlichen 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, στο άρθρο 7 του Ν. 4172/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4172/2013 " 1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:.... 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 16 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι "1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ."**

Επειδή, 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, περαιτέρω με το υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017/4-8-2017 έγγραφο και σε συμπλήρωση του αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/6-4-2017 εγγράφου, διευκρινίζεται ότι : «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 το έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/8.10.2021 «5.- τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (ΕΕ) 2016/1191, Κανονισμός (ΕΕ) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. της περίπτ. β' της παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2690/1999 (Α' 45), όπως ισχύουν».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της ότι δεν πρέπει να φορολογηθεί για τις συντάξεις χρείας που λαμβάνει από τον (κύρια σύνταξη) και από τον (επικουρική), από τον θανόντα σύζυγο της, καθώς οι συντάξεις που λαμβάνει από τους προαναφερόμενους

φορείς είναι συντάξεις Δημοσίου Γερμανίας, και συνεπώς υπάγονται στις συντάξεις του άρθρου XII παρ. 3 της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας για την αποφυγή τη διπλής φορολογίας, προσκόμισε από τον (.....) Πιστοποιητικό αποδοχών του 2018, με αναφερόμενο εργοδότη το και λήπτρια της σύνταξης την προσφεύγουσα και έγγραφο από τον, με αποστολέα τα και λήπτρια την προσφεύγουσα, με την οποία την ενημερώνουν ότι οι συντάξεις της (γήρατος και χηρείας) αναπροσαρμόζονται από την/2015. Από τα ανωτέρω όμως έγγραφα δεν προκύπτει ότι οι υπό εξέταση συντάξεις υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου XII παρ. 3 της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας. Ειδικότερα, από το έγγραφο του φορέα, που είναι σε απλή φωτοτυπία (στα γερμανικά και μεταφρασμένο), **δεν προκύπτει από ποιον φορέα απασχόλησης** έχουν απόρροια οι καταβληθείσες αυτές συντάξεις. Περαιτέρω, ως προς **το έγγραφο από το** και αυτό έχει προσκομισθεί σε απλή φωτοτυπία στα γερμανικά και μεταφρασμένο, ως δημόσιο όμως έγγραφο **θα έπρεπε να φέρει επικύρωση με Apostille** ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα αυτού και να μπορούν να ληφθούν υπόψη τα δεδομένα επ' αυτού, όπως οι συνολικές αποδοχές και οι κρατήσεις επ' αυτών. **Πρέπει δε να τονισθεί ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο που να αφορά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος, 2017. Συνεπώς δεν υφίσταται έγγραφο αρμόδιου φορέα για τις τυχόν κρατήσεις που έγιναν από τους ασφαλιστικούς φορείς.** Επισημαίνεται δε, ότι η Δ.Ο.Σ., κατόπιν σχετικού ερωτήματος της Δ.Ο.Υ. έχει αποστείλει έγγραφο προς τις αρμόδιες αρχές της Γερμανίας προκειμένου να διευκρινιστεί το είδος των συντάξεων που καταβάλλονται από τον Γερμανικό Οργανισμό Συντάξεων (.....), όμως μέχρι σήμερα δεν έχει κοινοποιηθεί σχετική απάντηση στη Δ.Ο.Υ. Η δε επικληθείσα διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων αυτών σε προηγούμενα έτη δεν μπορεί να καθορίσει την κρίση της φορολογικής αρχής στο υπό εξέταση φορολογικό έτος, καθώς μεταβάλλονται οι πληροφορίες που έχει στη διάθεση της.

Επειδή, είναι στη δυνατότητα της προσφεύγουσας, προσκομίζοντας κατάλληλα, κατά τα προαναφερόμενα, έγγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. να ζητήσει κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ., την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, συνεπεία μερικής ή ολικής έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, λόγω συντάξεων για τις οποίες αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης έχει η Γερμανική Φορολογική Αρχή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, με **Α.Φ.Μ. και την επικύρωση** της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση της 1^η Τροποποιητική Δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 1^η Τροποποιητική Δήλωση, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**:

Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	Απόφασης
Φόρος Εισοδήματος	3.261,46

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.