



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 25/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1775

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου 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 από 28-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ κατά

α) της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 2η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018.

β) της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019,

γ) της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας,.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα στις 06-06-2019 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε την υπ' αριθμ 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/06-06-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με χρεωστικό ποσό φόρου 277,16€. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε εισοδήματα αλλοδαπής στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσού 8.143,16€.

Η προσφεύγουσα στις 02-07-2020 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε την υπ' αριθμ αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/02-07-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με χρεωστικό ποσό φόρου 277,15€. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε εισοδήματα αλλοδαπής στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» ποσού 8.143,16€.

Η προσφεύγουσα στις 06-09-2021 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε την υπ' αριθμ αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/06-09-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με χρεωστικό ποσό φόρου 2.026,11€. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε εισοδήματα αλλοδαπής στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» ποσού 16.664,10€.

Σύμφωνα με διαθέσιμα στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας αρχεία διασταυρώσεων με δεδομένα που παρελήφθησαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικών στοιχείων μεταξύ κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα δεδομένα, τα οποία αφορούν μισθούς και συντάξεις φορολογικού έτους 2018 που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από τη Γερμανία, η προσφεύγουσα κατά το έτος 2018 έλαβε αμοιβές από μισθούς και συντάξεις αλλοδαπής συνολικού ποσού 20.570,76€ ως εξής:

Α.Φ.Μ. μισθωτού	Κωδικός εντύπου Ε1	Μήνυμα
108791976	389	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες 1,242.24€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από
108791976	389	Ποσό σύνταξης 1,768.86€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από
108791976	389	Ποσό σύνταξης 7,353.90€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από
108791976	389	Ποσό σύνταξης 10,205.76€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε με αίτημα μέσω της εφαρμογής “my aade /τα αιτήματά μου” :

- Την υπ' αρ./27-02-2024 2η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε ποσό 18.624,54€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης». Κατόπιν αξιοποίησης των στοιχείων που είχε στην διάθεση της η Δ.Ο.Υ Καρδίτσας και ελέγχου των δικαιολογητικών που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με την δήλωση, προέβη στην εκκαθάρισή της, συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 20.570,76€. Επί της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/01.03.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με βάση την 2η τροποποιητική δήλωση (αρ.) και προέκυψε χρεωστικό ποσό 3.227,46€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 277,16€.

- Την υπ' αρ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε ποσό 19.097,70€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης». Κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με την δήλωση, η Δ.Ο.Υ Καρδίτσας προέβη στην εκκαθάρισή της, συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 391 το ποσό των 21.150,96€. Επί της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/01.03.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση (αρ.) και προέκυψε χρεωστικό ποσό 3.430,53€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 277,16€.

- Την υπ' αρ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2020. Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε ποσό 19.738,20€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης». Κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών που συνυπέβαλε η προσφεύγουσα με την δήλωση, η Δ.Ο.Υ Καρδίτσας προέβη στην εκκαθάρισή της, συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 391 το ποσό των 21.797,68€. Επί της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/01.03.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση (αρ.) και προέκυψε χρεωστικό ποσό 3.529,30€, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 2.025,11€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ελήφθησαν τα μεικτά ποσά των συντάξεων που εισέπραξε τα έτη 2018, 2019, 2020 και δεν αφαιρέθηκαν οι κρατήσεις των ασφαλιστικών εισφορών σύμφωνα με τις βεβαιώσεις που προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με το αρ. 19 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

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

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι : «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή....».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,... 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

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, στο άρθρο 14 του Ν 4172/2013 ορίζεται 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, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 52/1967(Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') «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» :

«Άρθρο 2

(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.

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.» [...].

Άρθρο 12

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν 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 Ομοσπονδου 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 Τραπέζης, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοίχων 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, στην ΠΟΛ 1128/27-10-2006 ορίζεται ότι: «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 Σύμβασής 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.

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.

Ακολουθώντας, 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 εργάσθηκε 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. [.....]».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1128/14-05-2001 (Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας-Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος) ορίζεται 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 "σύνταξης" σημαίνει περιοδικές πληρωμές, 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 υποδιάρεσή 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 XII 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).

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από ταμεία τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Έτσι, οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε κάτοικο Γερμανίας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Αντίθετα, εάν σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο ασφαλιστικό φορέα της Ελλάδας (π.χ. ΙΚΑ, ΝΑΤ), δεν υπόκειται στις διατάξεις της παρ. (2), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) του ίδιου άρθρου και φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

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.

Σημειώνεται ότι, ύστερα από σχετική αλληλογραφία, η αρμόδια υπηρεσία του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας (Bundesministerium der Finanzen) μας πληροφόρησε ότι οι πιο κάτω αναφερόμενοι ασφαλιστικοί φορείς της Γερμανίας δεν είναι δημόσια ταμεία (Public Funds - Offentlichen Kassen):

- Landesversicherungs Anstalt (LVA)
- Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau – Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft
- Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte

- Daimler Benz Unterstutzungskasse GmbH.

Επομένως, οι συντάξεις ή οι περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους πιο πάνω ασφαλιστικούς φορείς της Γερμανίας σε κατοίκους Ελλάδας, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (1) της σύμβασης μόνο στη χώρα κατοικίας του δικαιούχου συνταξιούχου (δηλαδή στην Ελλάδα).

- Αναφορικά με την παρ. (4), οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από τους οργανισμούς των δύο κρατών που περιοριστικά αναφέρονται σ' αυτή την παράγραφο, λόγω προηγούμενης απασχόλησης σ' αυτούς τους οργανισμούς, φορολογείται μόνο στο κράτος στο οποίο έχουν ιδρυθεί οι οργανισμοί αυτοί (Γερμανία ή Ελλάδα, αντίστοιχα).

- Τέλος, οι διατάξεις της παρ. (5) ρυθμίζουν τη φορολογική μεταχείριση συντάξεων, περιοδικών παροχών ή άλλων επαναλαμβανόμενων ή μη αποζημιώσεων που καταβάλλονται από το ίδιο το κράτος ή από ΝΠΔΔ αυτού του κράτους, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη προξενηθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού.

Ετσι, η περίπτωση καταβολής σύνταξης λόγω εργατικού ατυχήματος ή οποιασδήποτε άλλης προξενηθείσας βλάβης δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις αυτής της παραγράφου. Η φορολογική μεταχείριση της εν λόγω σύνταξης θα προσδιορισθεί με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους, όπως ήδη έχουν αναλυθεί.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που, από τις διατάξεις της οικείας σύμβασης, δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων έχει μόνο η Ελλάδα και το κράτος της πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη - Γερμανία) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της εν λόγω σύμβασης, ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται έναντι του αντίστοιχου ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, υποβάλλοντας σχετική αίτηση η οποία θα πρέπει να συνοδεύεται από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο εκδίδεται από την υπηρεσία μας κατόπιν αίτησής του (σχετ. η υπ' αριθ. 1053828/753/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1130/1.6.1999 εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).»

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06-04-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης.

Ειδικότερα, διευκρινίζεται 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, επιπλέον, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017/04-08-2017, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, διευκρινίζεται 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ', ε' και ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, καθώς επίσης και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή

τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζόμενου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

3. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 αυτού του νόμου, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

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 τις οδηγίες συμπλήρωσης φορολογικών δηλώσεων ετών 2018, 2019, 2020:

«Κωδικοί 389-390

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ.

Κωδικοί 391-392

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης και ως εκ τούτου δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4987/2022. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή το με ημερομηνία 05-01-2023 έγγραφο (βεβαίωση σύνταξης) του γερμανικού ασφαλιστικού φορέα

<<.....>> μεταφρασμένο στην ελληνική
γλώσσα απ' όπου προκύπτουν τα κάτωθι:

ΕΤΟΣ 2018

Μεγάλη σύνταξη χηρείας Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2/2018	Περίοδος (μήνας) 3,4,5,6/2018	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2018
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	603,11€	603,11€	622,54€
Εισφορές (υγείας- περίθαλψης)	64,83€	67,24€	69,4€
Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	538,28€	535,87€	553,14€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2018)	7.353,90€		
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2018)	6.538,88€		

ΕΤΟΣ 2019

Μεγάλη σύνταξη χηρείας Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2,3,4,5,6/2019	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2019
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	622,54€	642,37€
Εισφορές (υγείας- περίθαλψης)	68,47€	70,65€
Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	544,07€	571,72€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2019)	7.589,46€	
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2019)	6.694,74€	

ΕΤΟΣ 2020

Μεγάλη σύνταξη χηρείας Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2,3,4,5,6/2020	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2020
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	642,37 €	664,52€
Εισφορές (υγείας- περίθαλψης)	70,65 €	73,1€
Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	571,72 €	591,42€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2020)	7.841,34€	
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2020)	6.978,84€	

Επειδή, η προσφεύγουσα συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή το με ημερομηνία 05-01-2023 έτερο έγγραφο (βεβαίωση σύνταξης) του γερμανικού ασφαλιστικού φορέα <<.....>> μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα, απ' όπου προκύπτουν τα κάτωθι:

ΕΤΟΣ 2018

Σύνταξη γήρατος για γυναίκες Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2/2018	Περίοδος (μήνας) 3,4,5,6/2018	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2018
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	836,99€	836,99€	863,97€
Εισφορές (υγείας- περίθαλψης)	89,97€	93,32€	96,33€

Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	747,02€	743,67€	767,64€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2018)	10.205,76 €		
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2018)	9.074,56 €		

ΕΤΟΣ 2019

Σύνταξη γήρατος για γυναίκες Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2,3,4,5,6/2019	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2019
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	863,97€	891,48€
Εισφορές (υγείας-περίθαλψης)	95,03€	98,06€
Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	768,94€	793,42€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2019)	10.532,7 €	
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2019)	9.374,16 €	

ΕΤΟΣ 2020

Σύνταξη γήρατος για γυναίκες Αριθμός ασφάλισης	Περίοδος (μήνας) 1,2,3,4,5,6/2020	Περίοδος (μήνας) 7,8,9,10,11,12/2020
Ποσό σύνταξης (ακαθάριστο)	891,48€	922,23€

Εισφορές (υγείας-περίθαλψης)	98,06€	101,44€
Καθαρό μηναίο ποσό σύνταξης	793,42€	820,79€
Ετήσιο ποσό σύνταξης ακαθάριστο (2020)	10.882,26€	
Ετήσιο ποσό σύνταξης καθαρό (2020)	9.685,26€	

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

-Το με ημερομηνία 28-11-2018 έγγραφο των (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) από το οποίο προκύπτει ότι έλαβε επικουρική σύνταξη χρείας κατά τον Δεκέμβριο του έτους 2018 ποσού 1,768.86€.

-Την με ημερομηνία 28-01-2019 εκτύπωση της ηλεκτρονικής βεβαίωσης Φ.Μ.Υ. για το έτος 2018 (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) από την οποία προκύπτει ότι έλαβε ποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 1,242.24€ από την γερμανική εταιρεία

-Το με ημερομηνία 28-11-2019 έγγραφο των (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) από το οποίο προκύπτει ότι έλαβε επικουρική σύνταξη χρείας κατά τον Δεκέμβριο του έτους 2019 ποσού 1.786,56€.

-Την με ημερομηνία 10-03-2020 εκτύπωση της ηλεκτρονικής βεβαίωσης Φ.Μ.Υ. για το έτος 2019 (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) από την οποία προκύπτει ότι έλαβε ποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 1.242,24€ από την γερμανική εταιρεία

- Το με ημερομηνία 27-11-2020 έγγραφο των (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) από το οποίο προκύπτει ότι έλαβε επικουρική σύνταξη χρείας κατά τον Δεκέμβριο του έτους 2020 ποσού 1.804,44€.

-Την με ημερομηνία 22-01-2021 εκτύπωση της ηλεκτρονικής βεβαίωσης Φ.Μ.Υ. για το έτος 2020 (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) από την οποία προκύπτει ότι έλαβε ποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 1.269,66€ από την γερμανική εταιρεία

Επειδή, σύμφωνα τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή αλλά και τα στοιχεία που έλαβε η Δ.Ο.Υ Καρδίτσας από την γερμανική φορολογική

διοίκηση το ακαθάριστο και το καθαρό ποσό των αλλοδαπών συντάξεων/μισθού της προσφεύγουσας ανέρχεται για το έτος 2018 σε :

ΦΟΡΕΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ/ΜΙΣΘΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ
.....	1.242,24€	1.242,24€
.....	1.768,86€	1,768,86€
.....	7.353,90€	6.538,88€
.....	10.205,76€	9.074,56€
ΣΥΝΟΛΟ	20.570,76€	18.624,54€

Επειδή, σύμφωνα τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπο κρίση ενδικοφανη προσφυγή το ακαθάριστο και το καθαρό ποσό των αλλοδαπών συντάξεων/μισθού της προσφεύγουσας ανέρχεται για το έτος 2019 σε :

ΦΟΡΕΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ/ΜΙΣΘΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ
.....	1.242,24€	1,242.24€
.....	1.786,56€	1.786,56€
.....	7.589,46€	6.694,74€
.....	10.532,70€	9.374,16€
ΣΥΝΟΛΟ	21.150,96€	19.097,70€

Επειδή, σύμφωνα τα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανη προσφυγή το ακαθάριστο και το καθαρό ποσό των αλλοδαπών συντάξεων/μισθού της προσφεύγουσας ανέρχεται για το έτος 2020 σε :

ΦΟΡΕΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ/ΜΙΣΘΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ
.....	1.269,66€	1.269,66€
.....	1.804,44€	1.804,44€
.....	7.841,32€	6.978,84€
.....	10.882,36€	9.685,26€
ΣΥΝΟΛΟ	21.797,78€	19.738,20€

Επειδή με την με αριθμό καταχώρησης./27-02-2024 2η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 η προσφεύγουσα δήλωσε ποσό 18.624,54€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ήτοι το καθαρό ποσό που έλαβε από Γερμανία σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή με την με αριθμό καταχώρησης./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019 η προσφεύγουσα δήλωσε ποσό 19.097,70€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ήτοι το καθαρό ποσό που έλαβε από Γερμανία σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή με την με αριθμό καταχώρησης./27-02-2024 η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2020 η προσφεύγουσα δήλωσε ποσό 19.738,20€ κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ήτοι καθαρό ποσό που έλαβε από Γερμανία σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθείσες διατάξεις, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν από τον εργοδότη της αλλοδαπής και αποτυπώνονται στην βεβαίωση σύνταξης, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση,

ορθά η προσφεύγουσα δήλωσε με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος το καθαρό ποσό της σύνταξης που έλαβε από την αλλοδαπή, ήτοι αφαιρούμενων των ασφαλιστικών εισφορών και ο ισχυρισμός της κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ./28-03-2024 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, ΑΦΜ, και την τροποποίηση των:

-υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 2η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018,

-υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2019,

-υπ' αριθμ. ειδοποίησης/01.03.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υπ' αριθμ./27-02-2024 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2020,

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ανωτέρω φορολογικής αρχής, όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και προβεί στην εκκαθάριση των υπ' αριθμ./27-02-2024,/27-02-2024,/27-02-2024 δηλώσεων αποδεχόμενος τα ποσά των εισοδημάτων αλλοδαπής όπως δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου 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.