



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 24-07-2024
Αριθμός Απόφασης: 1765



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aae.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 27-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ. κατά α) της με αριθμό ειδοποίησης/05-03-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την υπ' αριθμ., 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης β) της με αριθμό/05-03-2024 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η τροποποίηση ή ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., 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 03-07-2019 μέσω διαδικτύου, υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (με αρ. καταχ.) στην οποία δεν συμπεριέλαβε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/03-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης χωρίς ποσό προς καταβολή ή επιστροφή.

Σύμφωνα με διαθέσιμα στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης 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 αφορούσαν μισθούς και συντάξεις φορολογικού έτους 2018 που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από τη Γερμανία, η προσφεύγουσα κατά το έτος 2018 είχε εισπράξει εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης (Γερμανία) συνολικού ποσού 15.850,50€ ως εξής:

ΦΟΡΕΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ
.....	Σύνταξη	5.615,70€
.....	Σύνταξη	7.455,12€
.....	Σύνταξη	1.283,16€
.....	Μισθωτές υπηρεσίες	1.496,52€
ΣΥΝΟΛΟ		15.850,50€

Η προσφεύγουσα στις 27/02/2024 έστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου REGR) στην Δ.Ο.Υ Ξάνθης την με αρ. πρωτ./2024 αίτηση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (με συνημμένη σχετική τροποποιητική δήλωση) που περιλάμβανε εισοδήματά αλλοδαπής προέλευσης για τα οποία είχε ενημερωθεί με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο από την Α.Α.Δ.Ε. Συμπεριέλαβε δηλ. στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 15.709,74€, στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περιπτώσεων 16 και 19» ποσό 141,36€ και στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών» ποσό 5.200,00€. Στην αίτηση της εξηγούσε ότι δεν δήλωσε στην αρχική της δήλωση τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης καθώς α) δεν της εστάλησαν βεβαιώσεις αποδοχών από τα συνταξιοδοτικά ταμεία, β) η κατάσταση της υγείας της είναι ιδιαίτερα επιβαρυμένη, προσκομίζοντας σχετική ιατρική βεβαίωση γ) αδυνατεί να καλύψει τα μηναία της έξοδα. Ζητούσε την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 χωρίς να επιβληθούν τόκοι και προσαυξήσεις.

Η Δ.Ο.Υ Ξάνθης προέβη στην εκκαθάριση 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, (υπ' αριθμ./05-03-2014) λαμβάνοντας υπόψη στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 15.850,50€, στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περιπτώσεων 16 και 19» ποσό 141,36€ αλλά όχι και το ποσό του κωδικού 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών» των 5.200,00€. Σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/05-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και προέκυψε σε βάρος της χρεωστικό ποσό 1.848,87€, έναντι αρχικού μηδενικού ποσού. Επίσης της επιβλήθηκαν και τόκοι του άρθρου 53 του ν. 4987/2022, λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου φόρου (κατά 56 μήνες).

Επιπλέον, με την με αριθμό/05-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου 2,4%, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. β) του ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β) του ιδίου νόμου. (Το ποσό βεβαιώθηκε με τον χρηματικό κατάλογο υπ' αριθμ./....../05-03-2024 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και με αριθμό και ημερομηνία τριπλοτύπου βεβαίωσης/05-03-2024).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της με αριθμό/05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018, που δεν της έχει κοινοποιηθεί, ως ισχυρίζεται β) την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/05-03-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 ώστε να διαγραφούν οι τόκοι εκπροθέσμου που της έχουν επιβληθεί και να γίνει δεκτό ποσό 5.200,00€ που δήλωσε στον κωδικό 049 «Δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών» ισχυριζόμενη ότι:

α) Υπέβαλε την 1^η τροποποιητική δήλωση εμπρόθεσμα στις 28/02/2024 υστέρα από ειδοποίηση της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης,

β) Παρά τις προσπάθειές της δεν της στάλθηκαν βεβαιώσεις αποδοχών από τα συνταξιοδοτικά της ταμεία της Γερμανίας,

γ) Τα ποσά που συμπλήρωσε στην 1^η τροποποιητική δήλωση τα άντλησε από την ειδοποίηση της Α.Α.Δ.Ε. οπότε και δεν έχει υπαιτιότητα σύμφωνα με την Α 1041/2019 και Α1201/2019 καθώς δεν την ενημέρωσε ο εργοδότης (αλλοδαπός ασφαλιστικός φορέας)

δ) Η Δ.Ε.Δ Θεσσαλονίκης με την με αριθμό/05-07-2023 απόφαση της, την δικάωσε σε παρόμοια περίπτωση

ε) Δικαιούται την έκπτωση του άρθρου 16 του ν. 4172/2013 (υπερήλικας).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), 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. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή.

2...

3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.....

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.».

Επειδή, σύμφωνα με τη Α. 1211/ 31.05.2019 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013».

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται μέχρι την 29η Ιουλίου 2019».

Επειδή, σύμφωνα με τη Α. 1302/ 29.07.2019 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Εμπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013».

«1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για τη μη επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για το φορολογικό έτος 2018, ήταν η 30η/07/2019.

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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι :*«2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

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 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, με το άρθρο 16 «Μείωση φόρου εισοδήματος» του Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε., ως ίσχυε για το φορ έτος 2018 οριζόταν ότι : «1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις.

3.α) Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του Ν. 3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα
--------------------	---

πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)

1-10.000	10%
10.000,01-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

β) Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α' εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του Ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Για τους φορολογούμενους του προηγούμενου εδαφίου, απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα της προηγούμενης περίπτωσης.

γ) Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

δ) Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ΚΟΛ προσκόμισης αποδείξεων για την πραγματοποίηση δαπανών, οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών, οι στρατιωτικοί, εφόσον υπηρετούν στην αλλοδαπή, οι υπηρετούντες στη Μόνιμη Ελληνική Αντιπροσωπεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα και οι φυλακισμένοι.

ε) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών.

στ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι εξαιρούμενες δαπάνες και άλλες κατηγορίες φορολογουμένων που εξαιρούνται από την υποχρέωση πραγματοποίησης των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, τα επιπλέον κίνητρα για φορολογούμενους που υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα ποσοστά ελάχιστης δαπάνης και κάθε άλλη αναγκασία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1109/15-03-2019 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή/και συλλογής αποδείξεων»:

« Άρθρο 1

Για να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 4172/2013, ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιήσει δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.ΟΧ, οι οποίες να

έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, δηλαδή κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παροχών Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010 [(νυν. ν. 4537/2018) (μεταφορά πίστωσης, εντολές άμεσης χρέωσης, πάγιες εντολές)], και διενεργούνται μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking), ηλεκτρονικού πορτοφολιού (e-wallet) κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματος του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1 -10.000	10%
10.000,01 - 30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

Η κλίμακα της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται προοδευτικά, έτσι ώστε ο συντελεστής του επόμενου κλιμακίου να υπολογίζεται μόνον στο υπερβάλλον ποσό του εισοδήματος.....

Άρθρο 3

1. Εξαιρούνται από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 16 του ν.4172/2013, οι φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....

3. Οι φορολογούμενοι των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου υποχρεούνται να προσκομίσουν αποδείξεις ίσης αξίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 1 και 2 της παρούσας. Οι αποδείξεις φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο.....

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», ορίζεται ότι:

«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 προξηνηθείσας βλάβας.

9. Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθή 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.

Ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου 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 υποδιάρθρωση 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.

A. 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 "σύνταξις" σημαίνει περιοδικές πληρωμές, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξηνηθείσας 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 υποδιαίρεσή 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 υποδιαίρεσεις 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 προξηνηθείσα 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 τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων...».

.....

Ι)

Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα των γερμανικών συνταξιοδοτικών ταμείων

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του TAXIS η προσφεύγουσα κατά το έτος 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος.

Επειδή, η φορολογική αρχή, όπως άλλωστε και η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται την παραπάνω υποχρέωση της στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συμπεριέλαβε α) στα εισοδήματα της προσφεύγουσας συνολικό ποσό αποδοχών ύψους 15.850,50€ που έλαβε από το Γερμανικό κράτος στον κωδικό 389 β) τον φόρο που καταβλήθηκε (141,36€) στον κωδικό 651, με βάση τα δεδομένα που παρελήφθησαν από την γερμανική φορολογική διοίκηση στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για μισθούς/συντάξεις και είχε στην διάθεση της η Δ.Ο.Υ Ξάνθης.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Φ.Σ. ΒΕΞ 2024 ΕΜΠ και ημερομηνία 22/01/2024 έγγραφο του Τμήματος Β΄ της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της Α.Α.Δ.Ε., είχαν ήδη αποσταλεί μηνύματα στις δηλωθείσες στην Α.Α.Δ.Ε. διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου όλων των υπόχρεων φυσικών προσώπων για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος διασταυρώσεων αποδοχών αλλοδαπής φορ. έτους 2018, με τα οποία είχαν ενημερωθεί για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος, έως την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024, προκειμένου να συμπεριληφθούν σε αυτές μη δηλωθείσες φορολογητέες αποδοχές. Περαιτέρω, στα ηλεκτρονικά μηνύματα αναφερόταν ότι σε περίπτωση που έως την τεθείσα προθεσμία της 01/03/2024 δεν είχαν υποβληθεί οι απαιτούμενες τροποποιητικές δηλώσεις, η Φορολογική Διοίκηση θα προέβαινε στις αναγκαίες ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 27-02-2024, ήτοι κατά πενήντα πέντε μήνες (55) μήνες εκπρόθεσμα από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της (30/07/2019), στην Δ.Ο.Υ Ξάνθης με την με αρ. πρωτ./2024 αίτηση, την με αρ. καταχωρ.

, 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ έτους 2018 δηλώνοντας κατ' ουσία στον κωδικό 389 τα επίμαχα εισοδήματα αλλοδαπής μειωμένα κατά τον φόρο που

καταβλήθηκε (1.5850,50€-141,36€=15.709,14€) και στον κωδικό 651 τον φόρο που καταβλήθηκε (141,36€).

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της κατά την εκκαθάριση της χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το ως άνω ποσό των 5.200,00€, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ως υπερήλικας, (ημερομηνία γέννησής), άνω των ετών, κατά το φορ. έτος 2018, δεν υποχρεούται σε προσκόμιση αποδείξεων δεν αποδεικνύεται, ούτε συμπληρώθηκε στο έντυπο της δήλωσης ο κωδικός 023 «Εξαιρείσθε από την προσκόμιση αποδείξεων», ενώ σε κάθε περίπτωση οι φορολογούμενοι άνω των εβδομήντα ετών (70) ετών που δεν προβαίνουν σε αγορές με χρήση ηλεκτρονικών μέσων υποχρεούνται στην προσκόμιση σχετικών αποδείξεων δαπανών/υπηρεσιών, κάτι που δεν συντρέχει στην κρινόμενη υπόθεση.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1125/16.04.2014 Απόφαση του ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «... Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση-e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης

από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης. Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης. Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή, με την με αριθμό/05-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον χαρτοσήμου 2,4%, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ /2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Αναρτήθηκε στον λογαριασμό της στο taxisnet (προσωποποιημένη πληροφόρηση, e-κοινοποιήσεις) στις 05-03-2024 μήνυμα με περιεχόμενο «Σας γνωρίζουμε ότι έχουμε εκκαθαρίσει την τροποποιητική δήλωση του φορ έτους 2018 και σας επιβλήθηκε πρόστιμο της τάξεως των 100€ το οποίο θα πρέπει να πληρωθεί έως 30/04/2024 (αρ. καταχώρησης ανάρτησης). Την ίδια ημέρα εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση (e-mail) στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και το μήνυμα αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα και σε κάθε περίπτωση με την εμπρόθεσμη υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και για την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι η εν λόγω πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υποβολής της υπο κρίση τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορ. έτους 2018 στις 27-02-2024

κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης πρέπει να προβεί στην μείωση των τόκων του άρθρου 53 του ν.4987/2022 που υπολογίστηκαν λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης λαμβάνοντας υπόψη ως ημερομηνία υποβολής της δήλωσης την 27-02-2024, με πενήντα πέντε (55) μήνες εκπροθέσμου, και όχι την 05-03-2024, ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης από την Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με πενήντα έξι (56) μήνες εκπροθέσμου. Οι λοιποί ισχυρισμοί απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.και
α) την τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης/05-03-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ έτους 2018 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης ως προς τους μήνες της εκπρόθεσμης υποβολής,
β) την επικύρωση της υπ' αριθ./05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

-Η με αρ./05-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4987/2022 παρ.1β και 2β	100,00€	100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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.