



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3337

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - 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 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκου κατά της από πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2023**, με αρ. καταχ., αριθ. ειδοπ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
6. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2023, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, προέκυψε ποσό φόρου για πληρωμή 777,03 ευρώ. Ο προσφεύγων, που έχει την φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή (Γερμανία), με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ισχυριζόμενος ότι:

- Εσφαλμένα του επιβλήθηκε φόρος από την φορολογική διοίκηση στο ποσό της σύνταξης που έλαβε από τον ΕΦΚΑ για το φορολογικό έτος 2023, καθώς δεν έτυχε της μείωσης του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται από το άρθρο 16 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
- Η προϋπόθεση που θέτει ο νόμος για την εφαρμογή των μειώσεων στη φορολογία εισοδήματος προσβάλλει την προστατευόμενη από το Σύνταγμα ισότητα των πολιτών, την Αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του πολίτη, την μέριμνα που οφείλει το κράτος στον απόδημο ελληνισμό και την ελευθερία στην κίνηση προσώπων και κεφαλαίων.

Επειδή με τον Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967. "Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος.(Α 134), ορίζεται ότι:

«Άρθρον XII.

1. Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπο 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 υπο του Δημοσίου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

Άρθρον XVII.

2. Εις περίπτωσιν κατοίκου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως:

1) Εκτος εάν εφαρμόζωνται αι διατάξεις του κατωτέρω εδαφίου 2 εξαιρείται της βάσεως αφ' ης ο φόρος της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας επιβάλλεται, παν στοιχείον εισοδήματος εκ πηγών εντός του Βασιλείου της Ελλάδος και παν στοιχείον κεφαλαίου ευρισκόμενον εντός του Βασιλείου της Ελλάδος, όπερ συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν δύναται να φορολογηθή εις το Βασίλειον της Ελλάδος. Εν τούτοις η Ομόσπονδος

Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί δικαίωμα να λάβη υπ` όψιν κατά τον καθορισμόν του συντελεστού του φόρου της τα ούτω εξαιρούμενα στοιχεία εισοδήματος και κεφαλαίου.»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή με το άρθρο 20 του Ν. 4172/2013 "Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα", ορίζεται ότι:

«Οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα του παρόντος Κεφαλαίου, εκτός εάν: διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματος τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημα τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.»

Επειδή με το άρθρο 6 της Α 1061/22.04.2024 (ΦΕΚ Β' 2436/24-04-2024) "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής" του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 6

Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται ή φυλάσσονται για μελλοντικό έλεγχο
Στις περιπτώσεις που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης υπηρεσία, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας συνυποβάλλονται, κατά περίπτωση, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, σε ευκρινή φωτοαντίγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α' του ν. 4250/2014, ενώ όταν οι δηλώσεις υποβάλλονται με τη χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, τα ως άνω δικαιολογητικά φυλάσσονται από τον φορολογούμενο για μελλοντικό έλεγχο.

....

iii) Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ΚΦΕ, οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου των άρθρων 16, 17 και 19 του ΚΦΕ, εκτός κι αν διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται

στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους. Για την υπαγωγή στην περ. α' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής για το συνολικό εισόδημά τους και για το εισόδημα που απέκτησαν στην Ελλάδα, ενώ για την εφαρμογή της περ. β' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής, από την οποία να προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα των εν λόγω φυσικών προσώπων στο κράτος κατοικίας τους είναι τόσο χαμηλό που ενώ θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει, της φορολογικής τους νομοθεσίας, δεν επωφελούνται αυτής (σχετ. οι υπό στοιχεία C-39/2010, C-169/2003 και C-279/1993 αποφάσεις του ΔΕΕ). Στην περίπτωση που δεν χορηγούνται από την αλλοδαπή χώρα οι ως άνω βεβαιώσεις, αρκεί αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης θεωρημένο κατά τα διεθνή νόμιμα. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) απαλλάσσονται από τον φόρο. Ελλείψει ρητής διάκρισης στον νόμο, αυτά τα εισοδήματα είναι απαλλασσόμενα του φόρου, ανεξάρτητα από το αν αποκτώνται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής, εφόσον προσκομίζονται τα οριζόμενα δικαιολογητικά.....»

Επειδή στις Οδηγίες συμπλήρωσης της ΔΗΛΩΣΗ Ε1 φορολογικού έτους 2023 της ΑΑΔΕ αναφέρεται : «Οι κωδικοί 385-386 συμπληρώνονται προκειμένου να γίνει υπαγωγή στις εξαιρέσεις του άρθρου 20 του ΚΦΕ, σχετικά με τις μειώσεις φόρου των φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής. Σε αυτούς τους κωδικούς καταχωρείται η ένδειξη όταν ο φορολογούμενος είναι κάτοικος χώρας - μέλους της Ε.Ε. ή ΕΟΧ και:

- απέκτησε στην Ελλάδα τουλάχιστον το 90% του παγκόσμιου εισοδήματός του ή**
- το φορολογητέο εισόδημά του είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούταν την μείωση του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας του.**

Για την υπαγωγή στην περίπτωση α' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής για το συνολικό εισόδημά τους και για το εισόδημα που απέκτησαν στην Ελλάδα, ενώ για την εφαρμογή της περ. β' απαιτείται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής, από την οποία να προκύπτει ότι το φορολογητέο εισόδημα των εν λόγω φυσικών προσώπων στο κράτος κατοικίας τους είναι τόσο χαμηλό που ενώ θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει, της φορολογικής τους νομοθεσίας, δεν επωφελούνται αυτής (σχετ. οι C-39/2010, C-169/2003 και C-279/1993 αποφάσεις του ΔΕΕ). Στην περίπτωση που δεν χορηγούνται από την αλλοδαπή χώρα οι ως άνω βεβαιώσεις, αρκεί αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης θεωρημένο κατά τα διεθνή νόμιμα.»

Επειδή ο προσφεύγων για την κύρια σύνταξη που έλαβε το έτος 2023 από ελληνικό φορέα, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, δεδομένου ότι αυτή φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου XII. του Α.Ν. 52 της 22.6/4.8.1967.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η Φορολογική Διοίκηση με την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 2023 που εξέδωσε στις, με βάση την με αριθμό αρχική ηλεκτρονική δήλωση, που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, για το ποσό της σύνταξης

των 9.769,68 ευρώ που έλαβε από τον ΕΦΚΑ, **ορθά** υπολόγισε τον φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) σε 879,27 ευρώ, αφαιρώντας το ποσό των 102,24 ευρώ που είχε παρακρατηθεί από τον ασφαλιστικό φορέα, με τελικό ποσό πληρωμής **777,03 ευρώ**, αφού ως φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα **δεν δικαιούται** τη μείωση φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του ίδιου νόμου, καθώς κατά το έτος 2023 α) ούτε απέκτησε στην Ελλάδα τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματος του και β) ούτε απέδειξε ότι το φορολογητέο εισόδημά του είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούται τη μείωση του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους κατοικίας, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.4172/2013(ΚΦΕ).

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87, παρ. 2 και 93, παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή νομίμως, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της από πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος που εκδόθηκε βάσει της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους **2023**, με αρ. καταχ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθ. αριθμ, ειδοπ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 της ΑΑΔΕ.

Ποσό φόρου: 777,03 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της.