



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3342

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aaade.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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID.....) ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

6. Την ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγή της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθμό ειδ/σης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (εισοδήματα 01/01/2018–31/12/2018) με βάση την 1^η οίκοθεν τροποποιητική δήλωση (αρ. δηλ. αριθ. χρημ. καταλ.), παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 19.383,53 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.720,57 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.104,10 ευρώ, αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού 46,17 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση.

-Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου με βάση στοιχεία που απεστάλησαν, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, από χώρες της Ε.Ε. και συγκεκριμένα από τη γερμανική φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι το έτος 2018 η προσφεύγουσα έλαβε μισθούς και συντάξεις που ανέρχονται στο ποσό των 50.552,65 ευρώ από τη Γερμανία και κατά συνέπεια, στις εξέδωσε τη με αριθμό ειδ/σης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, στην οποία συμπεριέλαβε ποσό ύψους 50.552,65 ευρώ ως «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» (κωδ.389)

-Η προσφεύγουσα, υπέβαλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, τη με αριθμό καταχ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία ως υπόχρεη, δήλωσε εισόδημα από μισθωτή εργασία – σύντάξεις ποσού 7.255,32 ευρώ και εισόδημα από μερίσματα – τόκους – δικαιώματα ποσού 786,33 ευρώ, χωρίς να δηλώσει τα εισοδήματά της από τη Γερμανία.

- Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. αίτημα με συνημμένη την υπ' αριθ. καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ποσό εισοδήματος ύψους 13.664,65 ευρώ το οποίο, όπως ισχυρίζεται, αφορά σε συντάξεις που έλαβε από τη Γερμανία και στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά τα οποία δεν αποτελούν εισόδημα», ποσό 36.898,00 ευρώ που αφορά σε εφάπαξ παροχή που έλαβε από τη Γερμανία.

- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με το υπ' αριθ. έγγραφό της, απάντησε αρνητικά στο ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι από τα στοιχεία που έχουν προσκομιστεί δεν προκύπτει η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των σχετικών ποσών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και την απαλλαγή της από κάθε φόρο και προσαύξηση του εφάπαξ ποσού που έλαβε από τη Γερμανία, ύψους 36.898,00 ευρώ, εφόσον θεωρηθεί ότι φορολογείται στην αλλοδαπή ή επικουρικά εφόσον θεωρηθεί ότι φορολογείται στην Ελλάδα:

α) να φορολογηθεί αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με την κλίμακα φόρου της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, που αφορά τη φορολόγηση εφάπαξ αποζημίωσης που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα ή

β) να φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 4 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, που αφορά το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων που καταβάλλεται εφάπαξ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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, με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ/κός Συντελεστής
0-20.000	22%
20.001 – 30.000	29%
30.001-40.000	37%
40.001-	45%

3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
< 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς: α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή. β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή κατά το μέρος που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ. Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) , ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 83 «Εξουσιοδοτικές διατάξεις» του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«21. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα για την εφαρμογή του άρθρου 20, περί στοιχείων και πληροφοριών σε ξένη γλώσσα».

Επειδή, στο με αρ. πρωτ.: Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ και ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ, αναφέρεται ότι:

«I.- Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ., που υποβάλλονται τηλεφωνικά στην Διεύθυνση Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων μας, υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα».

Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές».

β) Με τα με α/α 1 και 2 σχετικά έγγραφα έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις προϋποθέσεις αποδοχής των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζουν σε αυτές οι ενδιαφερόμενοι, για την διεκπεραίωση υποθέσεών τους, κατά τα προαναφερθέντα.

II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2162/2020 «ΘΕΜΑ: Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων: Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.[...]

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

...

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,
3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης
4....

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

α....

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή. Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή.

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ».

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας (Α.Ν. 52/1967, Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α'):

«Άρθρον XI

(1) Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσίν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητός του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τα προηγουμένας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπό προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεοράσεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις.

(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκήται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκήται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθεί μόνον εις το πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείου φορολογικόν έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

(4) Αμοιβαί διευθυντών και παρόμοιαι πληρωμαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών υπό την ιδιότητά του ως μέλους Διοικητικού Συμβουλίου εταιρείας ήτις είναι κάτοικος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, δύναται να φορολογηθούν εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

(5) Αποζημίωσις δια προσωπικάς υπηρεσίας παρεχομένης επί πλοίου εις διεθνείς μεταφοράς δύναται να φορολογηθή εις το Συμβαλλόμενον Κράτος εν τω οποίω ευρίσκεται ο λιμήν νηολογήσεως του πλοίου.

(6) Αποζημίωσις δια προσωπικάς υπηρεσίας παρεχομένης επί αεροσκάφους εις διεθνείς μεταφοράς δύναται να φορολογηθή εις το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου ευρίσκεται η πραγματική διεύθυνσις των εργασιών της επιχειρήσεως, ήτις απασχολεί τα παρέχοντα τας υπηρεσίας ταύτας πρόσωπα.

Άρθρον XII

- (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 Τραπεζής, 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».

Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1128/2001 «Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967), διευκρινίστηκαν 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" (.....), 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).».

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1128/2006** «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος», αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«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.»

Επειδή, με την εγκύκλιο **Ε 2041/2023** που αφορά την φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης αλλοδαπής προέλευσης, που εισπράττει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας» ορίζεται:

«1. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους (άρθρο 3 του ν. 4172/2013, εφεξής ΚΦΕ) και υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σε έγχαρτη μορφή (άρθρο 67 του ΚΦΕ). Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται, μέσω μηνύματος, να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (σχετ. η Α. 1042/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τον Τύπο και Περιεχόμενο των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων - έντυπο Ε1).

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται, με την ακόλουθη κλίμακα:...

3. Επιπροσθέτως, με την Ε. 2212/2021 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης

καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη (ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του άρθρου 8 του ν. 3198/1955).

4. Όταν η αποζημίωση καταβάλλεται από ημεδαπό εργοδότη, ο φόρος ο οποίος υπολογίζεται, παρακρατείται και αποδίδεται από αυτόν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1099/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β'949), και στη συνέχεια το καθαρό ποσό που εισέπραξε προ-συμπληρώνεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εργαζόμενου, στους κωδικούς 617-618 του Πίνακα 6 του έντυπου Ε1 (είναι απαλλασσόμενο από την εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ).

5. Η ανωτέρω διαδικασία απόδοσης του φόρου όμως, δεν δύναται να ακολουθείται όταν η αποζημίωση καταβάλλεται στην αλλοδαπή (από αλλοδαπό εργοδότη), παρόλο που οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή.

6. Συνεπώς, ο φόρος της αποζημίωσης, εφόσον η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, εργαζόμενου, που την εισέπραξε. Για τον λόγο αυτό, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2022, προβλέφθηκαν οι νέοι κωδικοί 387-388 του υποπίνακα 4Α. Ο τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί στην αλλοδαπή αναγράφεται στους κωδικούς 651-652 του ίδιου υποπίνακα, μόνο όταν η αποζημίωση υπερβαίνει τις εξήντα (60.000) χιλιάδες ευρώ, διότι μόνο τότε προσδιορίζεται φόρος ημεδαπής έναντι του οποίου πιστώνεται ο φόρος αλλοδαπής για το εισόδημα αυτό.

7. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά (δημόσια έγγραφα ή ιδιωτικά έγγραφα που φέρουν βεβαίωση καταχώρισης από δημόσια αρχή), τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία και είναι θεωρημένα κατά τα διεθνή νόμιμα, προκειμένου κατά την προσκόμισή τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διαπιστώνεται ότι πράγματι η αποζημίωση καταβλήθηκε λόγω της διακοπής της σχέσεως εργασίας στην αλλοδαπή.

8. Στην περίπτωση που υπάρχει διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν τις διατάξεις του άρθρου της οικείας Σύμβασης σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από απασχόληση, δηλαδή εξετάζουν εάν υπάρχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε μία εκ των συμβαλλόμενων χωρών ή εάν και οι δύο χώρες έχουν δικαίωμα φορολόγησης. Εξάλλου, σύμφωνα με τα σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (επικαιροποιημένη έκδοση 2017) επί του άρθρου 15 αυτής, το εισόδημα αποζημίωσης από απασχόληση εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο. Στο συνημμένο Παράρτημα αποτυπώνονται οι εν ισχύ ΣΑΔΦ και το εκάστοτε εφαρμοστέο άρθρο για τη φορολόγηση του εισοδήματος από απασχόληση.

9. Όταν έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί φόρος στην αλλοδαπή και προβλέπεται η πίστωσή του, δηλαδή είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, είτε το εισόδημα αποκτάται από χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ, η οποία προβλέπει ότι έχουν και οι δύο χώρες δικαίωμα φορολόγησης και περιλαμβάνει διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, τότε προκειμένου οι φορολογούμενοι να τύχουν της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β'170). Η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ), με την επιφύλαξη των διατάξεων τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, η οποία υπερισχύει του άρθρου 9 του ΚΦΕ.

10. Σε περίπτωση που η αποζημίωση αυτή καταβλήθηκε στα φορολογικά έτη 2021 και προηγούμενα, για τα οποία δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη κωδικών 387-388 στο έντυπο Ε1, υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση (ή εκπρόθεσμη αρχική) για την αναγραφή της αποζημίωσης λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας για μισθωτή υπηρεσία παρασχεθείσα στην αλλοδαπή, και ο φόρος αποδίδεται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, εργαζόμενο. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ είτε μέσω της

εφαρμογής «τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη «myAADE», είτε με φυσικό φάκελο με συστημένη επιστολή ή υπηρεσία ταχυμεταφοράς, είτε με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Εναλλακτικά μπορεί να υποβληθεί δήλωση, ηλεκτρονικά, με επιφύλαξη, η εκκαθάριση της οποίας πραγματοποιείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

11. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., αφού ελέγξει τα αναφερόμενα στις παραγράφους 7, 8 και 9 της παρούσας, εκκαθαρίζει τη δήλωση για τα φορολογικά έτη 2021 και προηγούμενα, κατά περίπτωση ως εξής:...

12. Ελλείψει δικαιολογητικών που αποδεικνύουν ότι πρόκειται για αποζημίωση λόγω λύσης εργασιακής σχέσης, το εισόδημα θα μεταφέρεται στους κωδικούς 389-390 ή 391-392 του υποπίνακα 4Α κατά περίπτωση και θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 74 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:
α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Γερμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας ότι η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 από τη Γερμανία συντάξεις ποσού 11.135,46 ευρώ από την και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1.394,90 ευρώ και 38.022,29 ευρώ από την ήτοι συνολικό ποσό 50.552,65 ευρώ. Τα εν λόγω ποσά συμπεριλήφθηκαν στην «Εικόνα Αποδοχών φορολογικού έτους 2018», χωρίς ωστόσο να συμπεριληφθούν στην υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Συνεπεία του ανωτέρω γεγονότος, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου προέβη σε οίκοθεν υποβολή της με αριθμό 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω έτος, στην οποία συμπεριέλαβε ποσό ύψους **50.552,65 ευρώ** ως «εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» (κωδ.389 του εντύπου Ε1).

Επειδή, κατόπιν υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε η με αριθμό ειδ/σης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4987/2022, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 19.383,53 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.720,57 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.104,10 ευρώ, αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού 46,17 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και την απαλλαγή της από κάθε φόρο και προσαύξηση του εφάπαξ ποσού που έλαβε από τη Γερμανία, ύψους 36.898,00 ευρώ, εφόσον

θεωρηθεί ότι φορολογείται στην αλλοδαπή ή επικουρικά εφόσον θεωρηθεί ότι φορολογείται στην Ελλάδα:

α) να φορολογηθεί αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με την κλίμακα φόρου της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, που αφορά τη φορολόγηση εφάπαξ αποζημίωσης που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα ή

β) να φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 4 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, που αφορά το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων που καταβάλλεται εφάπαξ.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε δικαιολογητικό (έγγραφα και βεβαιώσεις), προκειμένου να διαπιστωθούν οι ισχυρισμοί της, ότι δηλαδή τα υπό κρίση ποσά αφορούν είτε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης (παρ. 3 άρθρου 15 του ν.4172/2013), είτε ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (παρ. 4 άρθρου 15 του ν.4172/2013).

Το προσκομισθέν έγγραφο αλληλογραφίας της με την εταιρείαδεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο γιατί περιλαμβάνει μόνο πρόταση της εταιρείας προς την προσφεύγουσα περί λήψης εφάπαξ ποσού αντί μηνιαίας σύνταξης.

Επειδή, ελλείπει δικαιολογητικών (με βέβαιη χρονολογία και θεωρημένα κατά τα διεθνή νόμιμα), που να αποδεικνύουν τους ως άνω ισχυρισμούς, ορθώς το εισόδημα συμπληρώθηκε στον κωδικό 389 του υποπίνακα 4Α του εντύπου Ε1 κατά την υποβολή της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης και φορολογήθηκε με τις γενικές διατάξεις, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 74 του Κ.Φ.Δ., η προσφεύγουσα δύναται να ζητήσει την τροποποίηση της εκδοθείσας πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα αποδεικτικά στοιχεία νομίμως μεταφρασμένα και επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018:

Το τελικό χρεωστικό ποσό που βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου: **22.104,10 ευρώ**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

.

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.