



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/02/2023

Αριθμός απόφασης: 529

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά:
α) της με αριθμ. ειδοποίησης/07-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, και β) της με αριθμ. /2022 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/07-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό **4.558,19 ευρώ**, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού 4.140,81 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση. Το ως άνω ποσό αποτελείται από κύριο φόρο εισοδήματος ποσού 2.875,99 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.682,20 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς, με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία διασταυρώσεων φορολογικών δεδομένων που περιήλθαν στη φορολογική διοίκηση από χώρες του εξωτερικού, και εν προκειμένω από τη Γερμανία, διαπιστώθηκε ότι προσφεύγουσα έλαβε από το γερμανικό φορέα ασφάλισης συντάξεων το έτος 2016 ποσό σύνταξης 13.903,68 ευρώ, ενώ η ίδια είχε δηλώσει με τη με αριθμ. καταχώρισης/2017 αρχική, κοινή με το σύζυγό της, δήλωση στον κωδικό 390 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 12.439,18 ευρώ. Ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης/07-10-2022 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., προσθέτοντας στον κωδικό 390 το ποσό των 1.464,50 ευρώ.

β) Με τη με αριθμ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ πλέον τέλους χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%), ήτοι συνολικό ποσό **102,40 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά το εν λόγω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, παρόλο που ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση, προκειμένου να δηλώσει το επιπλέον ποσό των 1.464,50 ευρώ, το οποίο αφορά εισόδημα που εισπράχθηκε από τη Γερμανία βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της παραπάνω χώρας και δε συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή των ποσών που της καταλογίστηκαν με αυτές και τα οποία εξόφλησε στις 02/11/2022, ισχυριζόμενη ότι στην εμπρόθεσμη με αριθμ. /2017 αρχική της δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, είχε δηλώσει το ποσό των 12.439,18 ευρώ που αφορά το καθαρό ποσό από συντάξεις αλλοδαπής που εισέπραξε το 2016, το οποίο είναι και το σωστό. Αντιθέτως στην τροποποιητική δήλωση στην οποία προέβη η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων την 07/10/2022, στον κωδικό 390 καταχωρήθηκε το ποσό των 13.903,68 ευρώ, το οποίο αφορά το ακαθάριστο ποσό από συντάξεις αλλοδαπής, προ κρατήσεων υπέρ ασφαλιστικού φορέα. Ως εκ τούτου

δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση, καθώς δεν όφειλε να το κάνει (πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης). Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει την από 21/10/2022 βεβαίωση σύνταξης από το συνταξιοδοτικό φορέα, καθώς και τη με αριθμ. πρωτ./02-02-2017 βεβαίωση της της Ελλάδος.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή.....

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα....»

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1034/2017 ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«**Άρθρο 4**

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με

ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1025/2017 και ΠΟΛ. 1033/2014 όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1054/2015 και 1260/15, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (π.χ. δάνεια).

.....

Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Δεν συμπληρώνεται τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4172/2013:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:.... δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,..... ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.....»

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2017 έγγραφο με θέμα “Έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, ενώ στην περιπτ. δ της παρ. 1 του άρθρου 14 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με το άρθρο 7, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατούνται από τον εργοδότη της αλλοδαπής, αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων της αλλοδαπής προέλευσης και στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση που έχουν και τα εισοδήματα ημεδαπής, δηλαδή εκπίπτουν από ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2017/ 27.3.2017 έγγραφό μας).

4. Μετά από τα παραπάνω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία μόνο των κρατήσεων των ημεδαπών ασφαλιστικών ταμείων

και για λόγους ισότιμης φορολογικής μεταχείρισης, προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, όπως αυτές αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που προσκομίζονται για τη δήλωση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται ότι μετά την έκπτωση των κρατήσεων αυτών, προκύπτει το καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίστηκε και η παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, δηλαδή το εισόδημα που θεωρείται στην αλλοδαπή ως εισόδημα που υπάγεται σε φορολόγηση (φορολογητέο εισόδημα).»

Επειδή, περαιτέρω, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ ΕΞ 2017 έγγραφο “Εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης” αναφέρονται τα κάτωθι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και σε συμπλήρωση του αριθμ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2017/6.4.2017 εγγράφου μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ', ε' και ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζόμενου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, καθώς επίσης και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζόμενου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

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

4. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο νόμος δεν προβλέπει περιοριστικά ότι εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα μόνο οι κρατήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στην ημεδαπή, συνάγεται ότι από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης, εκπίπτουν οι κρατήσεις από τους μισθούς που έχουν πραγματοποιήσει στην αλλοδαπή οι εργοδότες, είτε αυτές αποτελούν κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, είτε υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, είτε αποτελούν κρατήσεις στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων όπως αυτές αναγράφονται σε βεβαιώσεις που προσκομίζονται με τη δήλωση εισοδήματος στην Ελλάδα.»

Επειδή, με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 2 του ν. 4512/2018 και ισχύει, ορίζεται:

«1. 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη 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 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.»

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

«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:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

- γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,
- δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,
- ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,
- στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.
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. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν:
- α. Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,
- β. Πιστοποιητικά αναπηρίας που απαλλάσσουν από τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 80%) ή μειώνουν κατά διακόσια (200) ευρώ τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 67%) είτε του ίδιου του φορολογούμενου είτε εξαρτώμενου μέλους, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλουν τα ΚΕ.Π.Α. και συνεπώς δεν υπάρχει ηλεκτρονική για αυτά πληροφόρηση,
- γ. Δικαιολογητικά δωρεών του άρθρου 19 του ΚΦΕ και λοιπών δαπανών του Πίνακα 7 της δήλωσης (έντυπο Ε1) που αφαιρούνται από το εισόδημα ή από τον φόρο, για τις οποίες δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Περιλαμβάνονται και δικαιολογητικά ιατρικών δαπανών για τα φορολογικά έτη που μείωναν τον φόρο (άρθρο 18 του ΚΦΕ που ίσχυε έως το φορολογικό έτος 2016) για τα οποία ομοίως δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση
5. Με τα ΔΕΑΦ Α ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ ΑΕΞ2015/24.4.2015 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. Οι παρακρατούμενοι φόροι, για τους οποίους η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης, το οποίο

αναγράφεται στη δήλωση που μειώνει τον φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν προσκομίζεται το προβλεπόμενο σχετικό δικαιολογητικό.

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.

.....»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το ποσό των 13.903,68 ευρώ, το οποίο περιλαμβάνεται στα ηλεκτρονικά αρχεία διασταυρώσεων φορολογικών δεδομένων που απέστειλε η Γερμανία στις φορολογικές αρχές της Ελλάδας, αποτελεί το μικτό ποσό της σύνταξης που έλαβε από τον αρμόδιο Φορέα της Γερμανίας κατά το φορολογικό έτος 2016. Από το παραπάνω ποσό όμως έχουν παρακρατηθεί ποσά για τις ασφαλιστικές της εισφορές υγείας συνολικού ποσού 1.464,50 ευρώ και ως αποτέλεσμα το καταβλητέο καθαρό ποσό από συντάξεις Γερμανίας για το φορολογικό έτος είναι 12.439,18 ευρώ (ήτοι 13.903,68 ευρώ - 1.464,50 ευρώ), και ταυτίζεται με το δηλωθέν στον κωδικό 390 της αρχικά υποβληθείσας με αριθμ./2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή η προσφεύγουσα στη με αριθμ. καταχώρισης/2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 είχε δηλώσει στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης για το οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 12.439,18 ευρώ.

Επειδή, στη συνέχεια, στις 07/10/2022 η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε τη με αριθμ. ειδοποίησης/2022 προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε.2162/2020, βάσει των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεσή της στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση του κράτους - μέλους της Γερμανίας. Σύμφωνα με τα εν λόγω στοιχεία, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε ποσό σύνταξης από τον αρμόδιο φορέα στη Γερμανία ύψους 13.903,68 ευρώ. Ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων ανέγραψε στον κωδικό 390 το εν λόγω ποσό, προσθέτοντας το ποσό των 1.464,50 ευρώ στο αρχικά δηλωθέν από την προσφεύγουσα ποσό των 12.439,18 ευρώ. Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ, πλέον χαρτόσημο 2,4%, λόγω εκπρόθεσμης οίκοθεν υποβολής 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΦΣ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/26-10-2021 έγγραφο της Δ/σης Φορολογικής Συμμόρφωσης της ΑΑΔΕ.

Επειδή, με την υποβολή της ενδικοφανούς της προσφυγής η προσφεύγουσα προσκομίζει για πρώτη φορά την από 21/10/2022 βεβαίωση σύνταξης από το συνταξιοδοτικό φορέα
....., σύμφωνα με την οποία έλαβε από 01/01/2016 έως και 01/06/2016 μηνιαίο ακαθάριστο ποσό από συντάξεις ύψους 1.134,56 ευρώ και από 01/07/2016 έως 31/12/2016 μηνιαίο ακαθάριστο ποσό από συντάξεις ύψους 1.182,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ακαθάριστο ποσό από συντάξεις ύψους 13.903,68 ευρώ (1.134,56 * 6 + 1.182,72 * 6). Επιπλέον στην ως άνω βεβαίωση του γερμανικού συνταξιοδοτικού φορέα εμφανίζονται ποσά τα οποία αποτελούν κρατήσεις για ασφάλιση υγείας, με αποτέλεσμα το μηνιαίο καθαρό (φορολογητέο) ποσό από συντάξεις να ανέρχεται από 01/01/2016 σε 1.014,87 ευρώ, από 01/03/2016 σε 1.011,47 ευρώ και από 01/07/2016 σε 1.054,40 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν από τον εργοδότη της αλλοδαπής και αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα. Από την ως άνω προσκομισθείσα βεβαίωση προκύπτει με

σαφήνεια ότι το ποσό των **13.903,68 ευρώ** που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2016 αφορά μικτό ποσό, ήτοι το ποσό αυτό περιλαμβάνει και το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών υγείας και μακροχρόνιας περίθαλψης που παρακρατήθηκαν από τη σύνταξη. Επιπλέον η προσφεύγουσα προσκομίζει τη με αριθμ. πρωτ._17/02-02-2017 βεβαίωση της Εθνικήςτης Ελλάδος, στην οποία αναφέρεται: «Σε απάντηση αιτήματός σας, σα γνωστοποιούμε ότι για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως και 31/12/2016 στο λογαριασμό υπ' αριθμόν με δικαιούχους τους πιστώθηκε και το συνολικό ποσό των **ΕΥΡΩ 12.439,18** που προέρχεται από σύνταξη Γερμανίας με δικαιούχο την **ΤΟΥ**

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι το καθαρό φορολογητέο ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα από τον αρμόδιο φορέα της Γερμανίας για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε **12.439,18 ευρώ**, ποσό το οποίο είχε δηλώσει στη με αριθμ. καταχώρισης/2017 αρχική, κοινή με το σύζυγό της, δήλωση στον κωδικό 390 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης». Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/07-10-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, φορολογικού έτους 2016.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.