



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 7/4/2023

Αριθμός απόφασης: 148

**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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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) (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 23/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της από 27/10/2022 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την από 27/10/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (αρ. δηλ. αρ. χρημ. καταλ. /13 αρ. ειδ.), φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 4.179,11 €, αντί του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 0,00 €.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, με βάση στοιχεία που απεστάλησαν, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες Ε.Ε., και συγκεκριμένα από την γερμανική φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι το έτος 2016 ο προσφεύγων έχει εισπράξει αποδοχές που ανέρχονται στο ποσό των 34.712,98 ευρώ, επί των οποίων καταβλήθηκε φόρος ποσού 4.094,16 ευρώ, από την Γερμανία, τις οποίες δεν δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και κατά συνέπεια, στις 27/10/2022, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, στην οποία συμπεριέλαβε ποσό ύψους 34.712,98 ευρώ ως εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389) και ποσό ύψους 4.094,16 ευρώ ως φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα (κωδ. 651).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση με σκοπό την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση προς το ευμενέστερο, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, την ανάκληση και τη νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και τη διόρθωση των ποσών των τακτικών αποδοχών που έλαβε το 2016, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, όπως αυτή αποτυπώθηκε στον Ν. 52/1967 (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α΄. Η Φορολογική Αρχή δεν έλαβε υπόψη της τόσο ότι απασχολείται στον δημόσιο τομέα της Γερμανίας και δη στην εταιρεία «.....», όπως αποδεικνύεται από την από 06.04.2018 και από την από 14.10.2022 Βεβαίωση του ανωτέρω φορέα και, σύμφωνα με τον Α.Ν. 52/1967, οι 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 κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Συνεπώς οι τακτικές αποδοχές που έλαβε κατά το έτος 2016 φορολογούνται μόνο στο κράτος πηγής, δηλ. στη Γερμανία και στην Ελλάδα τα εισοδήματα αυτά δηλώνεται μεν, αλλά στον σχετικό κωδικό 659 του Ε1 και όχι στον κωδικό 389, όπως εσφαλμένα καταχωρήθηκαν οίκοθεν με την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη.

2. Επικουρικά, εσφαλμένος υπολογισμός του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016. Ωστόσο αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει να φορολογηθεί και στην Ελλάδα για

τα εισοδήματα που έλαβε από τη Γερμανία -πράγμα το οποίο αρνείται κατηγορηματικά ότι ισχύει- τότε θα έπρεπε στον κωδικό 389 να αναγραφεί αντί του εσφαλμένου ποσού των 34.712.98 €, το ορθό συνολικό καθαρό φορολογητέο ποσό των μισθών που έλαβε το 2016, δηλ. το ποσό των 23.730,00 €. Περεταίρω, εσφαλμένος είναι και ο φόρος που αναγράφεται ότι κατέβαλε στην αλλοδαπή καθώς σε αυτό συμπεριλαμβάνεται και το ποσό της προσαύξησης αλληλεγγύης, ύψους 213,33 €, ενώ στην πραγματικότητα, σύμφωνα με το από 28.09.2017 έγγραφο της εφορίας Μονάχου, για το 2016 κατέβαλε στη Γερμανία φόρο εισοδήματος επί του συνολικού καθαρού φορολογητέου ποσού των τακτικών αποδοχών, ήτοι για το ποσό των 23.730,00 € (στο οποίο δεν συμπεριλαμβάνονται τα ποσά που έλαβε ως προνοιακά επιδόματα), ύψους 3.592,00 €.

3. Η νομιμότητα των εν λόγω πράξεων στασιάζεται, καθώς οι Φορολογικές Αρχές με τις εκδοθείσες πράξεις φόρων τροποποίησαν αυτεπάγγελα τα φορολογητέα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2016, χωρίς να έχει μεσολαβήσει φορολογικός έλεγχος, ως είχαν υποχρέωση. Ενόψει της επικείμενης παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, επιβλήθηκε ατάκτως και άδικα φόρος εισοδήματος. Οι φορολογικές αρχές όφειλαν να έχουν ενημερωθεί πρωτότερα από τους αρμόδιους φορείς της Γερμανίας αν ο εργοδότης στον οποίο απασχολείται αποτελεί δημόσιο φορέα που έχει ιδρυθεί από το γερμανικό κράτος και όχι να μετακυλύουν την υποχρέωση αυτή στους απλούς πολίτες που δεν έχουν τη δυνατότητα αυτή, όπως είναι τοις πάσι γνωστόν.

4. Περαιτέρω δε, καθίσταται πασιδηλό, ότι συντρέχει ευθεία παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου εν όψει της σε βάρος του έκδοσης δυσμενών διοικητικών πράξεων, χωρίς να του έχει δοθεί το δικαίωμα να ακουστεί και να εκφράσει τις αντιρρήσεις του.

5. Η προσβαλλόμενη απόφαση, κατά παράβαση της γενικής αρχής της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, παραλείπει να αιτιολογήσει επαρκώς και με σαφήνεια, πώς προκύπτει το εισόδημα για το οποίο του επιβλήθηκε παράνομα το ως άνω τελικό χρεωστικό.

6. Ο καταλογισμός των φόρων έγινε με αυθαίρετο τρόπο από τη φορολογική διοίκηση δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε αυτεπάγγελα, χωρίς τη συναίνεσή του και χωρίς να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και η προσβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση δεν φέρει τη φυσική μορφή της υπογραφής του, ούτε κάποιο ηλεκτρονικό ίχνος πιστοποίησης από τον ίδιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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 διάθεση 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», 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 ...

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: ...

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 περιπ. 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1 του ανωτέρω νομοθετήματος ορίζεται ότι 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 σύμφωνα με το άρθρο Χ του α.ν. 52/1967 με τον οποίο κυρώθηκε η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας:

«(1) Αμοιβαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού δια παρούσας υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω εκτός εάν η πληρωμή γίνεται εις Γερμανόν υπήκοον, όστις δεν τυγχάνει επίσης υπήκοος του Βασιλείου της Ελλάδος.

(2) Αμοιβαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών αυτής ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών δια παρούσας υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω εκτός εάν η πληρωμή γίνεται εις υπήκοον του Βασιλείου της Ελλάδος, όστις δεν είναι επίσης Γερμανός υπήκοος.

(3) Αι διατάξεις των παραγράφων (1) και (2) δεν εφαρμόζονται επί αμοιβών έναντι υπηρεσιών συνδεομένων προς οιαδήποτε εμπορικήν επιχειρήσιν ή εργασίαν διεξαγομένην εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών ή των πολιτικών αυτών υποδιαιρέσεων επί σκοπώ κέρδους.

(4) Αι διατάξεις των παραγράφων (1) και (2) εφαρμόζονται ωσαύτως και επί αμοιβών καταβαλλομένων υπό της Ομοσπονδιακής Τραπέζης, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοιχών Οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος.»

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο XVII της ανωτέρω σύμβασης προβλέπονται τα εξής:

«(1) Εις περίπτωσιν κατοίκου του Βασιλείου της Ελλάδος ο φόρος θα καθορίζηται ως ακολούθως:

Τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας του εισοδήματος ο φόρος της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας ο καταβλητέος κατά τους νόμους της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς το εισόδημα το προερχόμενον εκ πηγών εντός της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της

Γερμανίας, παρέχεται ως πίστωση, έναντι του ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου.»

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τα στοιχεία που εστάλησαν από την γερμανική φορολογική διοίκηση στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής από χώρες Ε.Ε., ο προσφεύγων έλαβε από την Γερμανία και συγκεκριμένα από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» τα κάτωθι ποσά:

Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	30.216,38
Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	3.600,00
Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	896,60
Ποσό φόρου	213,33
Ποσό φόρου	3.880,83

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, χωρίς να δηλώσει το ποσά εισοδήματος.

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω παρατεθείσες διατάξεις, και ειδικά το άρθρο Χ του α.ν. 52/1967 με τον οποίο κυρώθηκε η σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας η Γερμανία, η Γερμανία δεν διαθέτει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης των μισθών που έλαβε κατά το έτος 2016 ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος και υπήκοος Ελλάδος, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Επειδή, την 27/10/2022, η Δ.Ο.Υ. Έ Πειραιά προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με βάση το άρθρο 32§§2 και 3 του Κ.Φ.Δ. καταχωρίζοντας το ποσό των 34.712,98 € στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και το ποσό των 4.094,16 € στον κωδικό 651 «φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19». Τα εν λόγω ποσά αποτελούν το άθροισμα των ποσών από μισθωτές υπηρεσίες και φόρου που απεικονίζονται στον ανωτέρω πίνακα.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, μεταξύ άλλων, προσκομίζει την από 18/01/2017 βεβαίωση αποδοχών της εταιρείας καθώς και την από 28/09/2017 ειδοποίηση της Φορολογικής Αρχής του Μονάχου από τις οποίες προκύπτει ότι το ποσό των 30.216,38 € αποτελεί μικτό και όχι καθαρό ποσό εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από την από 28/09/2017 ειδοποίηση της Φορολογικής Αρχής του Μονάχου ο προσφεύγων έλαβε για το έτος 2016, μετά την αφαίρεση των αναλογουσών κρατήσεων από το ανωτέρω μικτό ποσό, το φορολογητέο ποσό των 23.730,00 €, επί του οποίου αναλογεί φόρος ποσού 3.592,00 €, ο οποίος και αποδόθηκε στο γερμανικό δημόσιο μέσω παρακράτησης από την εργοδότηρια εταιρεία, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 197,56 €, η οποία επίσης αποδόθηκε στο γερμανικό δημόσιο μέσω παρακράτησης από την εργοδότηρια εταιρεία.

Επειδή, ως προς τα ποσά ύψους 3.600,00 € και 896,60 € για τα οποία ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι αφορολόγητα, δεν προκύπτει σχετική φοροαπαλλαγή στην ημεδαπή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός και τα ανωτέρω ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 από την εταιρεία να διαμορφωθούν ως εξής:

Κωδ. 389	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	23.730,00
	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	3.600,00
	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες	896,60
Κωδ. 651	Ποσό φόρου	197,56
	Ποσό φόρου	3.592,00

Συνεπώς θα πρέπει να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 λαμβάνοντας υπόψη τα εν λόγω ποσά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.