



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 25/5/2023

Αριθμός απόφασης: 455

**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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της από και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (αρ. δηλ. αρ. χρημ. καταλ.), φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας τελικό χρεωστικό ποσό 882,56 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. δήλωσης και αριθμ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την ενημέρωση του φορολογικού της προφίλ, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 19 παρ. 2 του Ν. 3407/2005 «Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος», προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατά την υποβολή της υπ' αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταχώρησε τα ποσά των συντάξεων που έλαβε από το Βέλγιο στον κωδικό 389 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) και τον φόρο που κατέβαλε στο Βέλγιο στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα), οι οποίοι ήταν προσυμπληρωμένοι και δεν της δόθηκε δικαίωμα αλλαγής. Έχει δε αιτηθεί να της δοθεί η σχετική δυνατότητα με τα υπ' αριθμ. αιτήματά της, ενώ η Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ με την υπ' αριθμ. απάντησή της περιορίζεται στην αναφορά του άρθρου 18 της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, αγνοώντας την επιφύλαξη του άρθρου 19 παρ. 2 και της διευκρινίζει ότι ο σχετικός φόρος προκύπτει από τη μη δήλωση δαπανών αγοράς και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.
- Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση των κανόνων του νόμου, των διδαγμάτων κοινής πείρας και λογικής και προφανώς ουχί με δίκαιη κρίση, καθώς υπάγεται στο άρθρ. 19 παρ. 2 του Ν. 3407/2005 ως υπήκοος Βελγίου και όχι Ελλάδας κι ότι το μόνο εισόδημα της είναι η σύνταξη που λαμβάνει από το Κράτος του Βελγίου για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος, καθότι υπήρξε δημόσιος υπάλληλος-εκπαιδευτικός.
- Επικουρικά, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά σε φόρο που προκύπτει από τη μη δήλωση δαπανών αγοράς και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, ενώ οι ηλεκτρονικές συναλλαγές της γίνονται με την κάρτα της Βέλγικης Τράπεζας.

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 16 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε οκτακόσια δέκα (810) ευρώ για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε εννιακόσια (900) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα, σε χίλια εκατόν είκοσι (1.120) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και σε χίλια τριακόσια σαράντα (1.340) ευρώ για τέσσερα (4) εξαρτώμενα τέκνα. Για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο μετά το τέταρτο, η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά διακόσια είκοσι (220) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

2. Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά είκοσι (20) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις μέχρι του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Οι προβλέψεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για φορολογούμενους με πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.»

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ. 1005/2017 «Καθορισμός δαπανών για τις οποίες απαιτείται η χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής ή/και συλλογής αποδείξεων για το φορολογικό έτος 2017» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3407/2005 (Φ.Ε.Κ. Α' 266/25.10.2005) με τον οποίο κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 του ανωτέρω νομοθετήματος:

«2. α) Οι συντάξεις που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική αρχή αυτού είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό σ' ένα φυσικό πρόσωπο για παρεχόμενες υπηρεσίες προς αυτό το Κράτος, αυτή την πολιτική υποδιαίρεση του ή αυτή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εκ τούτοις, οι συντάξεις αυτές, φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος εάν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1128/2006, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την φορολογική μεταχείριση αμοιβών βάσει συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας αναφέρονται τα εξής:

«1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Βελγίου και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

Άρθρο 18

παρ. 1: Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ. 2: Εντούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας του Βελγίου, όπως π.χ. από το

- Εθνικό Γραφείο Συντάξεων του Βελγίου (Office National des Pensions)
- Δημόσιο Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ανθρακωρύχων Βελγίου (Fonds Nationale de Retraite des Ouvriers Mineurs) φορολογούνται και στα δυο Κράτη.

Η διάταξη εφαρμόζεται και για συντάξεις ή παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος, που έχει θεσπισθεί από το Βέλγιο, για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη ασφαλιστική νομοθεσία.

Άρθρο 19

παρ. 2 (α): Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος του Βελγίου ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεσή του ή προς την τοπική αρχή, **φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο**.

παρ. 2 (β): Εάν, όμως, το φυσικό πρόσωπο είναι **κάτοικος και υπήκοος** Ελλάδας, οι συντάξεις της παρ.2(α) φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. παρ. 3: Οι διατάξεις του άρθρου 18 έχουν εφαρμογή για συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία, όπως ισχυρίζεται, ήταν καταχωρημένα τα ποσά των συντάξεων που έλαβε από το Βέλγιο στον κωδικό 389 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης), ύψους 30.058,17 €, και το ποσό φόρου που κατέβαλε στο Βέλγιο στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα), ύψους 7.991,55 € δεν της δόθηκε δικαίωμα αλλαγής.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προσκομίζει την φορολογική δήλωση που έλαβε από την Ομοσπονδιακή Υπηρεσία Σύνταξης του Βελγίου για τα εισοδήματα που έλαβε το έτος 2017 από την οποία προκύπτει ότι έλαβε **για την καριέρα της ως δημόσιος υπάλληλος** ποσό σύνταξης, ύψους 30.058,17 €, επί του οποίου της παρακρατήθηκε φόρος, ύψους 7.991,55 €.

Επειδή, συνεπώς από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε το επίμαχο ποσό σύνταξης από το Κράτος του Βελγίου για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και του Βελγίου και τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ. 1128/2006 οι συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος του Βελγίου ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεσή του ή προς την τοπική αρχή, φορολογούνται **μόνο** στο Βέλγιο εκτός εάν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας, οπότε οι συντάξεις φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επειδή από τα στοιχεία του μητρώου που αντλήθηκαν από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι κάτοικος Ελλάδος αλλά έχει Βελγική υπηκοότητα με αποτέλεσμα να μην πληρείται μία εκ των δύο βασικών προϋποθέσεων προκειμένου το εισόδημά της να φορολογηθεί στην Ελλάδα. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το υπό κρίση εισόδημά της φορολογείται αποκλειστικά στο Βέλγιο και ότι λανθασμένα είχε προσυμπληρωθεί το ποσό των 30.058,17 € στον κωδικό 386 και το ποσό των 7.991,55 € στον κωδικό 651, ενώ τα εν λόγω ποσά θα πρέπει να συμπληρωθούν στους κωδικούς 569 και 433 αντίστοιχα.

Επειδή με την προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας τελικό χρεωστικό ποσό 882,56 €, το οποίο αποτελεί προσαύξηση φόρου αποδείξεων.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προσκόμισε αποδεικτικά συναλλαγής από την Βελγική Τράπεζα από τα οποία προκύπτει ότι διενήργησε κατά το 2017 συναλλαγές στη Χίο ποσού μεγαλύτερου του απαιτούμενου από τις προαναφερόμενες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. κάνοντας χρήση της υπ' αριθμ. κάρτας πληρωμών, η ανωτέρω προσαύξηση φόρου αποδείξεων θα πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, και την τροποποίηση της από και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΙΟΥ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

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.