



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 9.6.2023

Αριθμός απόφασης: 595

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 πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, κατοίκου κατά των από και με αριθμό ειδοποίησης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2021 αντίστοιχα, του Διοικητή της ΑΑΔΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων 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 και αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής ύψους 1.016,29 €.

Με την από και αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής ύψους 931,92 €.

Με την από και αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής ύψους 2.116,78 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων 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 των σχετικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2021 δηλώθηκαν 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. και 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.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν 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, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν 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

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 σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ.1 Ν.4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019, και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1ης.1.2020 και μετά:

«...6. α) Ως δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, θεωρούνται δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. [4537/2018](#) και χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού.

β) Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία -συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

Στον φορολογούμενο του οποίου είναι κατασχεμένοι ένας ή περισσότεροι λογαριασμοί, πλην του ακατάσχετου λογαριασμού του ν. [4254/2014 \(Α` 85\)](#), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου φορολογικού έτους, το όριο δαπανών του πρώτου εδαφίου της παρούσας περίπτωσης περιορίζεται στις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ δαπανών.

γ) Η προηγούμενη περίπτωση β` δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (i) Φορολογούμενοι που έχουν συμπληρώσει το εβδομηκοστό (70ό) έτος της ηλικίας τους.
- (ii) Άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

- (iii) Όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση.
 - (iv) Οι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα.
 - (v) Δημόσιοι λειτουργοί και δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας που διαβιούν ή εργάζονται στην αλλοδαπή.
 - (vi) Ανήλικοι που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
 - (vii) Οι υπηρετούντες την υποχρεωτική στρατιωτική τους θητεία.
 - (viii) Φορολογούμενοι που κατοικούν μόνιμα σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους. Ως τουριστικοί τόποι ορίζονται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. [899/1976](#), όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. [664/1977](#).
 - (ix) Οι φορολογούμενοι που είναι δικαιούχοι Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης (ΚΕΑ).
 - (x) Οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε κατάσταση μακροχρόνιας νοσηλείας (πέραν των έξι (6) μηνών).
 - (xi) Όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας και σε ψυχιατρικό κατάστημα.
 - (xii) Οι φυλακισμένοι.
- γ1) Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου δεν υπολογίζονται στο πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία, συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα, τα παρακάτω εισοδήματα με έκτακτο χαρακτήρα:
- i) Τα εισοδήματα των παρ. 3 και 4.
 - ii) Το επίδομα εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης ανέργων, καθώς και το επίδομα αναζήτησης εργασίας στο πλαίσιο δράσεων συμβουλευτικής (παρ. 5 του [άρθρου 64](#) του ν. [4756/2020](#) [Α` 235]).
 - iii) Η αγροτική επιδότηση πρόωρης συνταξιοδότησης.
 - iv) Η είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή οικονομικής ενίσχυσης, λόγω διάλυσης αλιευτικού σκάφους.
 - v) Έκτακτες αποζημιώσεις, αμοιβές, επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο αντιμετώπισης των συνεπειών του κινδύνου διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 και αποτελούν εισόδημα.
 - δ) Οι δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή της περίπτωσης β` του άρθρου αυτού, εφόσον περιλαμβάνονται στις ακόλουθες ομάδες του δείκτη τιμών καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ.: Ομάδα 1 (Διατροφή και μη αλκοολούχα ποτά). Ομάδα 2 (Αλκοολούχα ποτά και καπνός). Ομάδα 3 (Ενδυση και υπόδηση). Ομάδα 4 (Στέγαση), εξαιρουμένων των ενοικίων. Ομάδα 5 (Διαρκή αγαθά, είδη νοικοκυριού και υπηρεσίες). Ομάδα 6 (Υγεία). Ομάδα 7 (Μεταφορές), εξαιρουμένης της δαπάνης για τέλη κυκλοφορίας και της αγοράς οχημάτων, πλην των ποδηλάτων. Ομάδα 8 (Επικοινωνίες). Ομάδα 9 (Αναψυχή, πολιτιστικές δραστηριότητες), εξαιρουμένης της αγοράς σκαφών, αεροπλάνων και αεροσκαφών. Ομάδα 10 (Εκπαίδευση). Ομάδα 11 (Ξενοδοχεία, καφέ, εστιατόρια). Ομάδα 12 (Άλλα αγαθά και υπηρεσίες).
- Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2022 έως και 2025, ορισμένες υποκατηγορίες δαπανών της Ομάδας 6 (Υγεία), ως προς τις οποίες δεν είναι ευρέως διαδεδομένη η χρήση ηλεκτρονικών συναλλαγών, υπολογίζονται στο διπλάσιο της αξίας τους για την κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών της περ. β) της παρ. 6..
- ε) Το ποσό των δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής δηλώνεται ατομικά από κάθε σύζυγο ή από κάθε μέρος συμφώνου συμβίωσης. Σε περίπτωση κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου καλύπτεται το απαιτούμενο ποσό δαπανών από οποιονδήποτε εκ των δύο συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, το τυχόν πλεονάζον ποσό δύναται κατά την εκκαθάριση να μεταφερθεί στον άλλον σύζυγο ή στο άλλο μέρος συμφώνου συμβίωσης για τυχόν κάλυψη του απαιτούμενου ποσού δαπανών. Στις περιπτώσεις κοινών τραπεζικών

λογαριασμών σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό) οι πραγματικοί δικαιούχοι, οι οποίοι καθορίζονται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν τους εν λόγω λογαριασμούς ανάλογα με τις πραγματοποιούμενες δαπάνες τους. Τα ίδια ισχύουν και για πιστωτικές κάρτες με δικαιούχους κύρια και πρόσθετα μέλη.

στ) Σε περίπτωση που οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και οι οποίες αφορούν καταβολές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ΕΝΦΙΑ, δανειακές υποχρεώσεις προς χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και ενοίκια υπερβαίνουν το εξήντα τοις εκατό (60%) τοις εκατό του πραγματικού εισοδήματος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1β` του παρόντος, το απαιτούμενο ποσοστό δαπανών περιορίζεται στο είκοσι τοις εκατό (20%). Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω δαπάνες έχουν καταβληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως ορίζονται στην περίπτωση α` της παρούσας.

ζ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται οι υποκατηγορίες δαπανών του τελευταίου εδαφίου της περ. δ) και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου. .

Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζεται η διαδικασία συγκέντρωσης των απαραίτητων δεδομένων από τους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε. όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 Ν.4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019, με εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020:

«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.»

Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 9 Ν.4646/2019,ΦΕΚ Α 201/12.12.2019:

«1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. 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 είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις.»

3.α) Προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο αυτό, 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, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού κ.λπ., το ελάχιστο ποσό των οποίων προσδιορίζεται ως ποσοστό του φορολογητέου εισοδήματός του, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή Και μέσα πληρωμής με κάρτα (Προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000-30.000	15%
30.000,01 και άνω	20% και μέχρι 30.000 ευρώ

β) Από την υποχρέωση χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής για την πραγματοποίηση των δαπανών της περίπτωσης α` εξαιρούνται φορολογούμενοι εβδομήντα (70) ετών και άνω, άτομα με ποσοστό αναπηρίας ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, όσοι βρίσκονται σε δικαστική συμπαράσταση, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 20 του ν. 4172/2013, που υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα και φορολογούνται με την κλίμακα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Για τους φορολογούμενους του προηγούμενου εδαφίου, απαιτείται η προσκόμιση αποδείξεων ίσης αξίας, σύμφωνα με την κλίμακα της προηγούμενης περίπτωσης.

γ) Αν δεν καλύπτεται το ελάχιστο απαιτούμενο ποσό της παραπάνω κλίμακας, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).»

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 υποδιάρθρωση 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 υποδιάρθρωση 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 υποδιάρθρωσή 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 υποδιάρθρωσή 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 υποδιάρθρωσή του ή τοπική αρχή.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθμ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2021 στις οποίες, 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 33.097,45 €, 31.179,90 € και 32.072,36 €, αντίστοιχα, και το ποσό φόρου που κατέβαλε στο Βέλγιο στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην

αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα), ύψους 8.656,65 €, 7.913,76 € και 8.274,56 € αντίστοιχα και δεν της δόθηκε δικαίωμα αλλαγής.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα προσκομίζει τις φορολογικές δηλώσεις που έλαβε από την Ομοσπονδιακή Υπηρεσία Σύνταξης του Βελγίου για τα εισοδήματα που έλαβε τα έτη 2018, 2019 & 2021 από τις οποίες προκύπτει ότι έλαβε για την καριέρα της ως **δημόσιος υπάλληλος** ποσό σύνταξης, ύψους 33.097,45 €, 31.179,90 € και 32.072,36 €, αντίστοιχα, επί των οποίων της παρακρατήθηκε φόρος, ύψους 8.656,65 €, 7.913,76 € και 8.274,56 €.

Επειδή, συνεπώς από τα ανωτέρω έγγραφα 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 υποδιείρησή 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 υποδιείρησή 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 στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2021 στον κωδικό 386 το ποσό των 33.097,45 €, 31.179,90 € και 32.072,36 €, αντίστοιχα, και στον κωδικό 651 το ποσό φόρου που κατέβαλε στο Βέλγιο ύψους 8.656,65 €, 7.913,76 € και 8.274,56 € αντίστοιχα, ενώ το ποσό συντάξεων που έλαβε από το Βέλγιο θα πρέπει να συμπληρωθεί στον κωδικό 659 και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στις εν λόγω συντάξεις στον κωδικό 433.

Επειδή με τις προσβαλλόμενες Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό πληρωμής ύψους 1.016,29 € στο φορολογικό έτος 2018, ύψους 931,92 € στο φορολογικό έτος 2019 και ύψους 2.116,78 € στο φορολογικό έτος 2021, που αποτελούν 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 τα έτη 2018, 2019 και 2021 συναλλαγές στη 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την τροποποίηση των από και με αριθμό ειδοποίησης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικών ετών 2018, 2019 & 2021 αντίστοιχα, του Διοικητή της ΑΑΔΕ, 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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.