



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 29/10/2024
Αριθμός απόφασης: 2304

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/4-3-2014 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. Την με ημερομηνία **31/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:.....**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης .../23-04-2024 (αριθμός δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση το άρ.32 παρ. 2&3 του ν.4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31-05-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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 με αριθμό ειδοποίησης .../23-04-2024 (αριθμ.δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα, κύριος φόρος ύψους 1.084,75€ πλέον συμβεβαιούμενα ποσά 6,58, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 54,11€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 1.145,44€ έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 692,93€, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης .../21-06-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 9.784,85€ στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης». Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης .../21-06-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 692,93€.

Στη συνέχεια, κατόπιν αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ χωρών της Ε.Ε., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ενημέρωσε την προσφεύγουσα σχετικά με την ανακρίβεια της δήλωσής της, που αφορά εισόδημα από τη Γερμανία.

Η προσφεύγουσα, κατ' εφαρμογή των οδηγιών που της παρασχέθηκαν με την αποστολή στις 29/01/2024 e-mail που την ενημέρωνε σχετικά με την ανακρίβεια της αρχικής της δήλωσης σε ότι αφορά τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου», το υπ'αριθμ. .../.../.../29-02-2024 αίτημα με την

τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία τροποποίησε τον Κωδ. 391 με το ποσό των 10.429,74€, επισυνάπτοντας δικαιολογητικά προς έλεγχο, μεταξύ των οποίων κίνηση τραπεζικού λογαριασμού της ALPHA BANK και Βεβαίωση σύνταξης.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης .../23-04-2024 (αριθμ.δήλωσης/2024) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών με το με αριθμό πρωτ. Δ.Γ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφο για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 αναφορικά με υποθέσεις διασταυρώσεων αποδοχών αλλοδαπής.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση από την ανταλλαγή πληροφοριών με τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018 εισέπραξε:

- το ποσό των 617,89€, από την AG
- το ποσό των 4.408,74€ ως σύνταξη από Deutsche Rentenversicherung Baden και
- το ποσό των 6.628,08€ επίσης ως σύνταξη από Deutsche Rentenversicherung Baden.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, στον κωδικό 391 αναγράφτηκε το ποσό των 11.654,71€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι:

1. Απόλυτη ακυρότητα της πράξης. Απουσία αιτιολογίας. Παράνομη διόρθωση του περιεχομένου της δικής της δήλωσης. Παραβίαση του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
2. Λανθασμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Λανθασμένη απόφαση επί της ουσίας. Η φορολογική αρχή συμπλήρωσε στον κωδ. 391 το ποσό των 11.654,71€ που αφορά τις μικτές αποδοχές της σύνταξης, αντί του καθαρού ποσού σύνταξης ύψους 10.429,74€, όπως αποδεικνύεται από τις βεβαιώσεις συντάξεων και από την «κίνηση» του τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4987/2022 "1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα,

ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.΄.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 του ν. 4987/2022 : «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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν 4172/2013 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. ".

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,... 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

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 υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06.04.2017 έγγραφο παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με την έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες αλλοδαπής προέλευσης. Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι: «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 1046878 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 με το υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017/4-8-2017 έγγραφο και σε συμπλήρωση του αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/6-4-2017 εγγράφου, διευκρινίζεται ότι : «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 52/1967(Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της 6 φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» : «Άρθρο 2 (1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:[...] 8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενηθείσας βλάβας. 9. Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθή χρονικού διαστήματος.» [...]. Άρθρο 12 (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 Ομοσπονδίας 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 Τραπέζης, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοίχων οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος. (5) Συντάξεις, περιοδικαί παροχαί και άλλα 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.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1128/27-10-2006 ορίζεται ότι: «Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασής του, το οποίο αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων

αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similarremuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο «σύνταξη» νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος «παρόμοιες αμοιβές» έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί «παρόμοια αμοιβή» η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει σε ακριβή μετάφραση το πιστοποιητικό συντάξεων από το Ταμείο Συνταξιοδοτήσεως «Deutsche Rentenversicherung Baden-Wurttemberg», από το οποίο προκύπτουν συνολικές μικτές αποδοχές ύψους 11.654,71€ και καθαρές αποδοχές ύψους 9.795,18€, πλέον των αποδοχών της εταιρείας AG ύψους 617,89€.

Επειδή, με την με αριθμό καταχώρησης/21-06-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, η προσφεύγουσα συμπλήρωσε τον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από

μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό των 9.784,85€.

Επειδή, η Α.Α.Δ.Ε. με το από 29-01-2024 e-mail ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι κατόπιν διασταυρώσεων των φορολογικών δεδομένων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαπιστώθηκε ανακρίβεια στις δηλωθείσες αποδοχές αλλοδαπής προέλευσης και κλήθηκε να υποβάλει ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση σύμφωνα με την αναρτηθείσα βεβαίωση αποδοχών στο ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ. Στην ως άνω ενημέρωση επισημαίνεται ότι εφόσον η προσφεύγουσα θεωρεί ότι δεν υφίσταται εκκρεμότητα παράλειψης της δήλωσης των εν λόγω αποδοχών ή ότι υπάρχουν λόγοι περιορισμού της φορολογικής της υποχρέωσης να αποστείλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με έναν από τους αναγραφόμενους τρόπους, κάθε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, ενώ επισημαίνεται ότι εάν δεν υποβληθούν οι απαραίτητες δηλώσεις ή δεν αποσταλούν τα στοιχεία που αφορούν στον περιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι την 01-03-2024 η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα προσδιορίσει οίκοθεν τη φορολογητέα οφειλή.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω ενημέρωση απέστειλε μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου» το υπ'αριθμ./...../...../29-02-2024 αίτημα με συνημμένη την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος στην οποία συμπλήρωσε στον Κωδ. 391 το ποσό των 10.429,74€ καθώς και τη βεβαίωση του συνταξιοδοτικού φορέα της Γερμανίας και την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της ALPHA BANK, από τα οποία προκύπτει ότι οι αναρτηθείσες αποδοχές στη βεβαίωση αποδοχών αφορούν μικτές αποδοχές και ως εκ τούτου το φορολογητέο εισόδημα από συντάξεις ανέρχεται στο ως άνω ποσό.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προήλθαν από τη διασταύρωση στα πλαίσια αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση το άρθρο 32 παρ.2&3 του ν.4987/2022, απορρίπτοντας ουσιαστικά το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας.

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. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση ορθά η προσφεύγουσα δήλωσε, με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε μέσα από την εφαρμογή «Τα Αιτήματά μου», το καθαρό ποσό της σύνταξης που έλαβε από την αλλοδαπή, ήτοι αφαιρουμένων των παρακρατήσεων υπέρ ασφάλισης υγείας και μακροχρόνιας περίθαλψης και ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../31-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης .../23-04-2024 (αριθμ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση το άρ.32 παρ.2&3 του ν.4987/2022 και την αποδοχή της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας όπως αυτή υποβλήθηκε με το υπ'αριθμ./..../...../ 29-02-2024 αίτημα της προσφεύγουσας.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.