



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.6.2026

Αριθμός απόφασης: 2560

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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) 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 1069/04-03-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της από αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου στο από αρ. αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, ο προσφεύγων, που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την αρ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 δήλωσε μεταξύ άλλων στον κωδ. 389 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης' ποσό ύψους 15.519,00 € (στον κωδ. 651 'Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17' δεν καταχώρισε κάποιο ποσό καταβληθέντος φόρου), και στον κωδ. 391 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλευσης όπου η Ελλάδα βάσει ΣΑΔΦ έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης' ποσό ύψους 26.714,00 €. Με βάση την ως άνω δήλωση, εκδόθηκε η αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 11.995,66 €.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε το αρ. υπό κρίση αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2019 είχε λάβει ποσά συντάξεων από 4 φορείς, ήτοι α. από το εταιρικό ταμείο συντάξεως της εταιρείας HP έλαβε το ποσό των 15.791,00 € ευρώ επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 1.420,00 €,

β. από το Συνταξιοδοτικό Ταμείο Υπαλλήλων Φαρμακείων έλαβε το ποσό των 701,00 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 131 €,

γ. από το Συνταξιοδοτικό Ταμείο Μεταλλουργίας και Ηλεκτρολόγων Μηχανικών έλαβε το ποσό των 10.222,00 € (δεν αναφέρεται στο εν λόγω αίτημα τυχόν ποσό παρακράτησης φόρου), και

δ. από το Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης SVB έλαβε το ποσό των 15.519,00 € που ήταν αφορολόγητο (στην Ολλανδία).

Με το ως άνω αίτημα ο προσφεύγων τροποποίησε την ανωτέρω αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, με την αιτιολογία ότι δεν έρπει να φορολογηθούν εκ νέου στην Ελλάδα τα ποσά συντάξεων που έλαβε από την Ολλανδία, και ειδικότερα:

α. διέγραψε το ποσό ύψους 26.714,00 € (=15.791,00 από HP +701,00 από Ταμείο Υπαλλήλων Φαρμακείων +10.222,00 από Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών) που είχε δηλωθεί στον κωδ. 391 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλευσης όπου η Ελλάδα βάσει ΣΑΔΦ έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης',

β. καταχώρισε στον κωδ. 389 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης' ποσό σύνταξης από Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών ύψους 10.222,00 € (αντί ποσού 15.519,00 € από Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης SVB βάσει αρχικής), και

γ. καταχώρισε ποσό ύψους 32.011,00 € (=15.791,00 από HP +701,00 από Ταμείο Υπαλλήλων Φαρμακείων + 15.519,00 από Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης SVB) στον κωδ. 659 'Εισοδήματα που αποκοτήσατε το 2019 τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση' (στον οποίο δεν είχε καταχωριστεί ποσό με την αρχική).

Το εν λόγω αίτημα τροποποίησης δεν έγινε δεκτό, καθώς, όπως προκύπτει από την από αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καθώς και το από έγγραφο απόψεων επί της παρούσας προσφυγής, βάσει των άρθρων 19 και 20 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ολλανδίας τα εν λόγω ποσά συντάξεων φορολογούνται στην Ελλάδα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της από αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και να γίνει δεκτή η από 31.12.2025 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου, επικαλούμενος ότι λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 20 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ολλανδίας και δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι υπήκοος της Ολλανδίας, η Ελληνική Φορολογική Αρχή δεν δικαιούται να φορολογήσει τις συντάξεις που έχουν ήδη φορολογηθεί στην Ολλανδία, και η Ελλάδα δικαιούται να φορολογήσει μόνο το ποσό σύνταξης που έλαβε από το Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών ύψους 10.222,00 €.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση....»

Επειδή, με την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Κάτω Χωρών, η οποία κυρώθηκε με τον νόμο 1455 (Φ.Ε.Κ. 89/16.6.1984) «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιούλη 1981 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του προσαρτημένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου.» ορίζεται ότι :

«Συντάξεις

Άρθρον 19

1. Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 20, συντάξεις και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί καταβαλλόμεναι εις κάτοικον ενός εκ των Κρατών έναντι παρωχημένης απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

2. Εν τούτοις, οσάκις τοιαύτη αμοιβή, καταβαλλομένη έναντι παρωχημένης απασχολήσεως εν τω ετέρω Κράτει, δεν έχει περιοδικόν χαρακτήρα, δύναται να φορολογήται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

Κυβερνητικάί υπηρεσίαι.

Άρθρον 20.

1. α) Αμοιβαί, εκτός συντάξεων, καταβαλλόμεναι υπ` ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής εις φυσικόν πρόσωπον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών προς το Κράτος τούτο ή υποδιαίρεσιν ή τοπικήν αυτού αρχήν, δύνανται να φορολογώνται εν τω Κράτει τούτω.

β) Εν τούτοις, τοιαύτη αμοιβή φορολογείται μόνον εν τω ετέρω Κράτει εάν αι υπηρεσίαι παρέχωνται εν τω Κράτει τούτω και το φυσικόν πρόσωπον είναι κάτοικος του Κράτους τούτου και:

- i) είναι υπήκοος του Κράτους τούτου ή
- ii) δεν εγένετο κάτοικος του Κράτους τούτου αποκλειστικώς και μόνον δια τον σκοπόν της παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οιαδήποτε σύνταξις καταβαλλομένη υπ` ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής, ή εκ Ταμείων συσταθέντων υπ αυτών, εις εν φυσικόν πρόσωπον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών προς το κράτος τούτο ή υποδιαιρέσιν ή τοπικήν αιουού αρχήν δύναται να φορολογήται εν τω Κράτει τούτω.

β) Εν τούτοις, τοιαύτη σύνταξις φορολογείται μόνον εν τω ετέρω Κράτει εάν το φυσικόν πρόσωπον είναι υπήκοος και κάτοικος του Κράτους τούτου.

3. Αι διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 19 εφαρμόζονται δι` αμοιβάς και συντάξεις έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εν σχέσει προς επιχείρησιν διεξαγομένην υπ ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής.. ...»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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..... 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: « 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 τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, υπήκοος Κάτω Χωρών και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 (και παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μέχρι σήμερα), έλαβε, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις, τα κάτωθι ποσά συντάξεων από την Ολλανδία:

α. ποσό ύψους 15.791,00 € ευρώ από το εταιρικό ταμείο συντάξεως της εταιρείας HP επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 1.420,00 €,

β. ποσό ύψους 701,00 € από το Συνταξιοδοτικό Ταμείο Υπαλλήλων Φαρμακείων επί του

οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 131 €, γ. ποσό ύψους 10.222,00 € από το Συνταξιοδοτικό Ταμείο Μεταλλουργίας και Ηλεκτρολόγων Μηχανικών (δεν αναφέρεται στο εν λόγω αίτημα τυχόν ποσό παρακράτησης φόρου), και δ. ποσό ύψους 15.519,00 € από το Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης SVB επί του οποίου δεν παρακρατήθηκε φόρος.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων ζητάει να γίνει δεκτή η από 31.12.2025 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2019 με την οποία καταχωρίστηκε ποσό σύνταξης από Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών ύψους 10.222,00 € στον κωδ. 389 (ως αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης), και ποσό συντάξεων από το Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης SVB το ταμείο της HP και το ταμείο Υπαλλήλων Φαρμακείων ύψους 32.011,00 € στον κωδ. 659 (ως απαλλασσόμενα), ισχυριζόμενος ότι βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 20 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ολλανδίας και δεδομένου ότι είναι υπήκοος της Ολλανδίας, η Ελληνική Φορολογική Αρχή δεν δικαιούται να φορολογήσει τις συντάξεις που έχουν ήδη φορολογηθεί στην Ολλανδία, και ότι η Ελλάδα δικαιούται να φορολογήσει μόνο το ποσό σύνταξης που έλαβε από το Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών ύψους 10.222,00 €.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 της ΣΑΔΦ Ελλάδας- Ολλανδίας προκύπτει ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται αποκλειστικά στην Ελλάδα.

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 20 (Κυβερνητικές Υπηρεσίες) της ως άνω ΣΑΔΦ προκύπτει ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται από το κράτος /το Δημόσιο της Ολλανδίας (και τα ταμεία που συστάθηκαν από αυτό) έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το κράτος /το Δημόσιο της Ολλανδίας δύναται να φορολογούνται από την Ολλανδία (δηλαδή προβλέπεται η φορολόγηση αυτών τόσο στην Ελλάδα όσο και στην Ολλανδία).

Στην ως άνω παρ.2 του άρθρου 20 προβλέπεται εξαίρεση για την περίπτωση που το πρόσωπο που λαμβάνει τις ως άνω συντάξεις (που καταβάλλονται από το κράτος της Ολλανδίας έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το κράτος της Ολλανδίας) είναι υπήκοος και φορολογικός κάτοικος του έτερου κράτους δηλ. εν προκειμένω της Ελλάδας, στην οποία περίπτωση οι συντάξεις φορολογούνται αποκλειστικά στην Ελλάδα.

Επειδή, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και λαμβάνοντας υπόψη ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει (ούτε περαιτέρω ο ίδιος ο προσφεύγων επικαλείται) ότι έλαβε τα υπό κρίση ποσά συντάξεων έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το κράτος /το Δημόσιο της Ολλανδίας, κρίνεται ότι το σύνολο των ως άνω ποσών συντάξεων ύψους 42.233,00 € που ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2019 από την Ολλανδία φορολογούνται αποκλειστικά στην Ελλάδα (που καταχωρούνται στον κωδ. 391 'Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλευσης όπου η Ελλάδα βάσει ΣΑΔΦ έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης').

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι βάσει διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 20 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ολλανδίας η Ελληνική Φορολογική Αρχή δεν δικαιούται να φορολογήσει τις συντάξεις που έλαβε από την Ολλανδία, και ότι η Ελλάδα δικαιούται να φορολογήσει μόνο το ποσό σύνταξης που έλαβε από το Ταμείο Μεταλλουργίας/Ηλεκτρολόγων Μηχανικών ύψους 10.222,00 € είναι απορριπτέος ως αβάσιμος

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της από αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου στο από αρ. αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

.

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.