



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/07/2026

Αριθμός απόφασης: 1696

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5014 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 1064/2017 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 Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της με αρ. /13-03-2026 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ. /13-03-2026 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 του ν.5104/2024, ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. /11-04-2025 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης /08-06-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 8.322,68 € για αποδοχές που έλαβε από τη Γερμανία. Μετά την εκκαθάριση της ανωτέρω αρχικής δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή 1.882,59 €.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων έλαβε μήνυμα από την ΑΑΔΕ, με το οποίο πληροφορήθηκε ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από τις Γερμανικές αρχές, το εισόδημά του στο φορολογικό έτος 2019 ανέρχεται στο ποσό των 9.331,08 € και ότι έπρεπε να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση. Ακολουθώντας ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης /11-04-2025 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε φόρος για καταβολή 2.057,61 €, τον οποίο ο προσφεύγων κατέβαλε στις 12/04/2025 και του καταλογίστηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων στη συνέχεια, κατόπιν επικοινωνίας με τη Γερμανική φορολογική αρχή, έλαβε βεβαίωση από την ανωτέρω αρχή, στην οποία επιβεβαιώνεται ότι το καθαρό ποσό που έλαβε ανέρχεται στα 8.322,68 € και το ποσό των 9.331,08 € που απέστειλαν στη φορολογική αρχή της Ελλάδας περιλαμβάνει τις ασφαλιστικές εισφορές. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης /26-05-2025 2η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, στην οποία δήλωσε το αρχικό ποσό των 8.322,68 € στον κωδικό 389 της δήλωσης Ε1 και εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε το αρχικό ποσό για καταβολή, ήτοι 1.882,59 € και έλαβε επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ύψους 175,02 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενος ότι η υποβολή της 1ης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2019 πραγματοποιήθηκε βεβιασμένα, λόγω άγχους και της επιθυμίας του να είναι τυπικός με τις υποχρεώσεις του, δεδομένης και της ηλικίας του.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: α) τα με ημερομηνία 15/04/2025 έγγραφα του γερμανικού ασφαλιστικού φορέα «Deutsche» για το έτος 2019, για τη σύνταξη που έλαβε λόγω γήρατος με αριθμός ασφάλισης και β) εκτυπώσεις των κινήσεων του λογαριασμού της, στις οποίες εμφανίζονται όλες οι πιστώσεις για κάθε μήνα που της καταβλήθηκαν από τον γερμανικό ασφαλιστικό φορέα.

Επειδή με το 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, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11.12.2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)», αναφέρεται ότι: «3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.». **Επειδή**, στην παράγραφο 1 της Α.1156/24.06.2020, ορίζεται ότι: «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 29η Ιουλίου 2020».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 58 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «58. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του παρόντος Κώδικα των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2019, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 28η Αυγούστου 2020.»

Επειδή, στην παράγραφο 1 της Α.1196/27.08.2020, ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31η Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00».

Επειδή, στο άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. 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. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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, στο άρθρο 14 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, ...»

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 Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της 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 Ομοσπονδου 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 άλλαι 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.

Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού.

Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

Ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιείρεση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

III. Εφαρμογή-Διαδικασίες

Από όσα εκτίθενται παραπάνω προκύπτει ότι, είναι απαραίτητο να ανατρέχουμε σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε Σύμβασης και να εξετάζουμε με προσοχή τους όρους που αναφέρονται σε αυτή.

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με

- i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη,
- ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος και

iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.

A. Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζόμενων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο. [.....]».

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 2017/06-04-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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, επιπλέον, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 2017/04-08-2017, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ', ε' και ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται, μεταξύ άλλων, οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, καθώς επίσης και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζόμενου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

3. Εξάλλου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία που υποβάλλεται σε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 αυτού του νόμου, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

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, στο άρθρο 20 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου.».

Επειδή, στο άρθρο 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση...».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικών στοιχείων μεταξύ κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα δεδομένα, τα οποία αφορούν συντάξεις φορολογικού έτους 2019 που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από την Γερμανία, προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά το έτος 2019 έλαβε συντάξεις αλλοδαπής (Γερμανία) συνολικού ποσού 9.331,08 €.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της Α.Α.Δ.Ε., που του στάλθηκε μέσω του taxis υπέβαλε, την με αριθμό καταχώρησης/11-04-2025 εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορ. έτους 2019 με την οποία δήλωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 9.331,08 €, ήτοι το ακαθάριστο ποσό της σύνταξης που έλαβε από Γερμανία, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό για καταβολή 2.057,61€.

Ακολουθώντας, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00€, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Ο προσφεύγων ωστόσο συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα εξής:

Α) τα με ημερομηνία 15/04/2025 έγγραφα του γερμανικού ασφαλιστικού φορέα «Deutsche» για το έτος 2019 για τη σύνταξη που έλαβε λόγω γήρατος με αριθμός ασφάλισης, από τα οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΤΑΞΗΣ (ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ)	ΕΙΣΦΟΡΕΣ (ΑΣΘΕΝΕΙΑΣ- ΠΕΡΙΘΑΛΨΗΣ)	ΚΑΘΑΡΟ ΜΗΝΑΙΟ ΠΟ ΣΥΝΤΑΞΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΜΑΡΤΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΜΑΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΙΟΥΝΙΟΣ	765,40	83,03	682,37
ΙΟΥΛΙΟΣ	789,78	85,29	704,49
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	789,78	85,29	704,49

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	789,78	85,29	704,49
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	789,78	85,29	704,49
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	789,78	85,29	704,49
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	789,78	85,29	704,49
ΣΥΝΟΛΟ	9.331,08	1.009,92	8.321,16

Β) εκτυπώσεις των κινήσεων του λογαριασμού του στην, στις οποίες εμφανίζονται όλες οι πιστώσεις για κάθε μήνα που της καταβλήθηκαν από τον γερμανικό ασφαλιστικό φορέα.

Σύμφωνα δε, με τις ΔΕΑΦ Α 1060761 ΕΞ 6-4-2017 & ΔΕΑΦ 1118853 ΕΞ 8-8-2017 αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα, αφαιρούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν πραγματοποιήσει οι εργοδότες στην αλλοδαπή.

Επειδή, η επίμαχη εκπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα κατόπιν του ηλεκτρονικού μηνύματος που έλαβε από την φορολογική αρχή προκειμένου να δηλώσει στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», της δήλωσης το ποσό των 9.331,08 € που συμπίπτει με το ακαθάριστο ποσό αποδοχών αλλοδαπής του προσφεύγοντος που διαβιβάστηκε από τη γερμανική φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν από τον ασφαλιστικό φορέα της αλλοδαπής και αποτυπώνονται στη βεβαίωση αποδοχών, εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση, έπρεπε να δηλωθεί το καθαρό ποσό της σύνταξης που έλαβε από την αλλοδαπή, ήτοι αφαιρουμένων των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ ασθένειας-περίθαλψης, ήτοι ποσό 8.321,16 €, το οποίο είχε ήδη δηλωθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα τόσο με την με αριθμό καταχώρησης/09-06-2020 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορ. έτους 2019 (συγκεκριμένα δήλωσε ποσό 8.322,68 €), όσο και με την/26-05-2026 2η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, η οποία υποβλήθηκε προκειμένου να δηλωθεί ορθά το καθαρό ποσό της σύνταξης που έλαβε από την αλλοδαπή (Γερμανία). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

Επειδή στην ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα : «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).» διευκρινίζεται ότι : «.....Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)....»

Επειδή, περαιτέρω η εν λόγω 1η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε χωρίς να υφίσταται φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, αλλά υποβλήθηκε λόγω του μηνύματος που έλαβε από την ΑΑΔΕ, με το οποίο του ζητήθηκε λανθασμένα να δηλωθεί το ακαθάριστο ποσό των 9.331,08 € που έλαβε από συντάξεις, χωρίς να αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές ύψους 1.009,92 €, ως προαναφέρθηκε.

Συνεπώς η υπ' αρ. /13-03-2026 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 ενόψει του παρακολουθηματικού της χαρακτήρα κρίνεται ότι πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθ. /13-03-2026 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης .

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.