



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-11-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1815

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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).

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 από 18/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., ως κληρονόμου της αποθανούσης (στις 22-10-2016) μητέρας του, κατά των με αριθμό δήλωσης καικαι αριθμό ειδοποίησης/18-05-2018 και/18-05-2018 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό δήλωσης και και αριθμό ειδοποίησης/18-05-2018 και/18-05-2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-06-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, ως κληρονόμου της αποθανούσας (στις 22-10-2016) μητέρας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/18-05-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προέκυψε σε βάρος της του με ΑΦΜ:..... κύριος φόρος ύψους 737,17€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 127,83€, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό 865,00€ αντί του αρχικού μηδενικού χρεωστικού. Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι η θανούσα κατά το φορολογικό έτος 2014 έλαβε από το Ταμείο Υγείας Ρινανίας/Αμβούργου επίδομα περίθαλψης ποσού 6.300,00€ (525,00€ μηνιαίως), το οποίο δεν δήλωσε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω φορολογικού έτους ως όφειλε ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος.

Με τη με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/18-05-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προέκυψε σε βάρος της του με ΑΦΜ:..... κύριος φόρος ύψους 660,64€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 87,84€, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό 748,48€ αντί του αρχικού μηδενικού χρεωστικού. Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι η θανούσα κατά το φορολογικό έτος 2015 έλαβε από το Ταμείο Υγείας Ρινανίας/Αμβούργου επίδομα περίθαλψης ποσού 6.540,00€ (545,00€ μηνιαίως), το οποίο δεν δήλωσε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω φορολογικού έτους ως όφειλε ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση των με αριθμό δήλωσης και και αριθμό ειδοποίησης/18-05-2018 και/18-05-2018 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2014 και 2015 ισχυριζόμενος ότι το εν λόγω επίδομα, ως μόνιμη παροχή περίθαλψης, προσιδιάζει με όμοια επιδόματα αναπηρίας που χορηγούνται σε αντίστοιχες περιπτώσεις σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες όπου, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4172/2013 κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται απαλλάσσεται από το φόρο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

α) Το από 31-10-2014 έγγραφο του Ταμείου Υγείας ΑΟΚ Ρινανίας/Αμβούργου με θέμα «Η αίτησή σας για επίδομα περίθαλψης-επίπεδο περίθαλψης 2», νομίμως μεταφρασμένο,

- β) Το από 01-06-2018 έγγραφο του Ταμείου Υγείας ΑΟΚ Ρινανίας/Αμβούργου με θέμα «Υπηρεσίες της Ασφάλειας Περίθαλψης για την Δάσποινα Χριστίδου», νομίμως μεταφρασμένο,
- γ) Την από 27-02-2014 «Δήλωση για παροχές μόνιμης περίθαλψης στο εξωτερικό»,
- δ) Την από 10-10-2017 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος,
- ε) Την από 10-01-2014 Ιατρική Γνωμάτευση της Γ΄ Νευρολογικής Κλινικής του νοσοκομείου Γ.Παπανικολάου.

Επειδή, η χώρα μας έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), οι οποίες κατανέμουν την έκταση της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα μόνον στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται εντελώς η διπλή φορολογία. Για άλλες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται συντρέχουσα φορολογική αρμοδιότητα στα δυο συμβαλλόμενα κράτη, η άσκηση της οποίας ρυθμίζεται από το ειδικό άρθρο για τη μέθοδο αποφυγής διπλής φορολογίας.

Επειδή, μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Α.Ν. 52/67, ΦΕΚ 134^Α/04-08-1967), οι διατάξεις της οποίας ρυθμίζουν τα θέματα που άπτονται της φορολογικής μεταχείρισης των συντάξεων και των περιοδικών παροχών που λαμβάνει κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Επειδή, στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου II του Α.Ν. 52/1967 ορίζεται ότι " 8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξηνηθείσας 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."

Επειδή, στο άρθρο XII του ως άνω Α.Ν. ορίζεται ότι

"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 Συμβαλλόμενου 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 Τραπεζής 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 1128/2001 ορίζεται ότι "Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (1) του άρθρου XII της Σύμβασης παραχωρείται στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας του εισοδήματος αυτού με εξαίρεση τα εισοδήματα που αναφέρονται στις παραγράφους (2), (3), (4), και (5) του ίδιου άρθρου, όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το Κράτος της Πηγής του Εισοδήματος.

Από τις διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) προκύπτει ότι, το αποφασιστικό κριτήριο βάσει του οποίου, θα κριθεί σε ποια διάταξη θα υπαχθεί σύνταξη ή περιοδική παροχή προερχόμενη από πηγές του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβαλλόμενη σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, είναι το νομικό καθεστώς του ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη ή την περιοδική παροχή, ανεξάρτητα όσον αφορά στην σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (Δημόσιο - Ιδιωτικό).

.....

Στην περίπτωση της Γερμανίας αναφορικά με τις διατάξεις της παραγράφου (3), σημειώνεται ότι η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας μας πληροφόρησε ότι με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ., της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. Greece), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές Υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων Κρατών, δημοτικά), για να καταβάλλουν τις συντάξεις των Δημοσίων Υπαλλήλων. Συνεπώς οποιαδήποτε σύνταξη ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή καταβάλλεται από αυτά τα Δημόσια ταμεία, σε κάτοικο Ελλάδας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του **φορολογείται μόνο στον Γερμανία.**

Αντίθετα, εάν η σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο, πλην των ανωτέρω, ασφαλιστικό φορέα της Γερμανίας σε κάτοικο Ελλάδος, τότε η σύνταξη ή περιοδική παροχή δεν υπάγεται στις διατάξεις της παραγρ.(3), αλλά στις διατάξεις της παρ. 1 και **φορογείται μόνο στην Ελλάδα.**

Σημειώνεται ότι ύστερα από σχετική αλληλογραφία, η Αρμόδια Υπηρεσία του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας (Bundesministerium der Finanzen) μας πληροφόρησε ότι οι πιο κάτω αναφερόμενοι ασφαλιστικοί φορείς της Γερμανίας **δεν είναι Δημόσια Ταμεία (Public Funds - Offentlichen Kassen):**

Landesversicherungs Anstalt (LVA)

Nordwestliche Eisen and Stahi Berufsgenossenschaft

Bergbau - Berufsgenossenschaft

Bundesknappschaft

Bundesversicherungsanstalt für Angestellte

Daimler Menz Unterstützungskasse GmbH

Επομένως, οι συντάξεις ή οι περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους πιο πάνω ασφαλιστικούς φορείς της Γερμανίας σε κατοίκους Ελλάδος, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 της Σύμβασης μόνο στην Χώρα κατοικίας του δικαιούχου συνταξιούχου (δηλαδή στην Ελλάδα).....”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/05-11-2015 “..... Διευκρινίζεται ότι η Ελλάδα κατά τη διαδικασία σύναψης των ΣΑΔΦΕ ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (Model Tax Convention on Income and on Capital) και τα ερμηνευτικά του σχόλια, σύμφωνα με τα οποία η φορολόγηση των συντάξεων και άλλων παρόμοιων πληρωμών προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 18 περιλαμβάνει διατάξεις για τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Στους τύπους πληρωμής περιλαμβάνονται οι συντάξεις που καταβάλλονται απευθείας στους πρώην εργαζόμενους αλλά και πληρωμές προς άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο των εργαζομένων).

Ωστόσο, όταν οι ως άνω συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 (Κυβερνητικές υπηρεσίες), εξαιρουμένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 που αναφέρονται σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται από ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για περιπτώσεις όπου το κράτος παρέχει υπηρεσίες οι οποίες δεν εντάσσονται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους.

Οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης που δεν εμπίπτουν στα άρθρα 18 ή 19 εμπίπτουν στο άρθρο 21 του Προτύπου (Άλλα Εισοδήματα). Επομένως σε αυτή τη διάταξη εμπίπτουν οι καταβολές προς αυτοαπασχολούμενους καθώς και οι συντάξεις που βασίζονται αποκλειστικά σε πόρους, στην ηλικία ή τυχόν αναπηρία οι οποίες θα καταβάλλονταν ούτως ή άλλως ανεξαρτήτως της προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας ή των παραμέτρων αυτής. Σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του Προτύπου «Εισοδήματα κατοίκου ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, οπουδήποτε και αν προκύπτουν, τα οποία δεν καλύπτονται στα προηγούμενα άρθρα της παρούσας σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό».....”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αποβιώσασα 22-10-2016, ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας και λάμβανε σύνταξη από τη Γερμανία, η οποία φορολογούνταν μόνο στην Ελλάδα. Εκτός από τη σύνταξη, η θανούσα λάμβανε κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 επίδομα περίθαλψης ως περιοδική παροχή από το Ταμείο Υγείας ΑΟΚ Ρινανίας/Αμβούργου.

Επειδή, η φορολογική αντιμετώπιση του συγκεκριμένου επιδόματος περίθαλψης που λάμβανε η θανούσα από το Ταμείο Υγείας ΑΟΚ Ρινανίας/Αμβούργου δεν ρυθμίζεται από την προαναφερθείσα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η θανούσα ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας, η φορολογική αντιμετώπιση του συγκεκριμένου επιδόματος περίθαλψης ρυθμίζεται από τους κανόνες της εσωτερικής μας νομοθεσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων (υιός της θανούσας) δεν προσκομίζει κάποιο έγγραφο (πχ πιστοποιητικό ΚΕΠΑ), με το οποίο να δικαιολογείται ότι η εν λόγω παροχή πρέπει να είναι αφορολόγητη σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας κατά συνέπεια ορθά φορολογήθηκε στην Ελλάδα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ.πρωτ...../18-06-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμου της θανούσας στις 22-10-2016 μητέρας του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ'αριθμ.ειδοποίησης/18-05-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014:Τελικό χρεωστικό 865,00€.

2)Υπ'αριθμ.ειδοποίησης/18-05-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015:Τελικό χρεωστικό 748,48€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.