



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 19/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1264

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 20/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, και β) της με αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό **3.816,56 ευρώ**, αντί αρχικού χρεωστικού ποσού 855,54 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση του προσφεύγοντος. Το ως άνω ποσό αποτελείται από κύριο φόρο εισοδήματος ποσού 3.417,37 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 399,19 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς το Νοέμβριο του 2021 εστάλησαν από την κεντρική υπηρεσία της ΑΑΔΕ στην Δ.Ο.Υ. Χανίων τα παρακάτω στοιχεία προερχόμενα από την φορολογική διοίκηση Γερμανίας, προκειμένου να προβεί σε έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ:

Firstname	Lastname	P Namefree	E FI Amount	Σύνολο Συντάξεων DAC1	FI Currency
.....			15.360,78	19.241.94	EUR
.....			3.881,16	19.241.94	EUR

Επίσης βάσει των στοιχείων που είχαν σταλεί από τις φορολογικές αρχές της Γερμανίας και έχουν αναρτηθεί στο σύστημα Taxis για τις βεβαιώσεις αποδοχών του προσφεύγοντος προκύπτουν τα εξής:

ΑΦΜ Μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	Κωδικός εντύπου Ε1	ΜΗΝΥΜΑ
.....		389	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 1.257,48 από
.....		389	Ποσό σύνταξης: 15.360,78 από
.....		389	Ποσό σύνταξης: 3.881,16 από

Κατόπιν ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, είχε υποβάλει ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ./2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία δεν είχε δηλώσει τα ως άνω ποσά αλλοδαπής προέλευσης. Ως εκ τούτου η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ν. 4174/2013, στην οποία εμφανίζεται το ποσό των 20.499,42 ευρώ στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης». Επί της παραπάνω πράξης αναγράφτηκε το εξής κείμενο: «Η παρούσα πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας και από τα οποία προκύπτει ότι για το έτος 2015 λάβατε ποσά συντάξεων 19.241,94 ευρώ από το Deutsche Rentenversicherung Baden-Wurttemberg, καθώς και ποσό από μισθωτές υπηρεσίες 1.257,48 ευρώ από, τα οποία δεν δηλώσατε όπως είχατε υποχρέωση στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος». Η προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στις 23/11/2021.

β) Με τη με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το εν λόγω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, παρόλο που ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση, προκειμένου να δηλώσει το ποσό των 20.499,42 ευρώ, το οποίο αφορά εισόδημα που εισπράχθηκε από τη Γερμανία βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της παραπάνω χώρας και δε συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τυπικοί λόγοι ακυρότητας της πράξης προσδιορισμού φόρου. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει εκδοθεί έγκυρα, διότι από την επισκόπηση της προσβαλλόμενης συνάγεται ότι δε φέρει μηχανική αποτύπωση ούτε της σφραγίδας της ΓΠΣ αλλά της Δ.Ο.Υ Χανίων, ούτε βέβαια φέρει μηχανική αποτύπωση της υπογραφής του ΓΠΣ ούτε προκύπτει η αρμοδιότητα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χανίων (έστω κατ' εξουσιοδότηση) για την υπογραφή τέτοιου είδους πράξεων, δηλαδή σημειωμάτων εκκαθαρίσεως φόρου εισοδήματος.
- Νομικά ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας της πράξης προσδιορισμού φόρου. Εσφαλμένα λήφθηκαν υπόψη ως εισοδήματα του, κτηθέντα από τη Γερμανία ποσά συνολικά 21.130,74 ευρώ, ενώ, όπως προκύπτει από τη με χρονολογία 01.09.2021 επιστολή του ασφαλιστικού του φορέα, τα μεικτά εισοδήματά του για το 2015 από τη σύνταξή του ανήλθαν αθροιστικά στο ποσό των 15.360,78 ευρώ, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ως κρατική σύνταξη, όπως προβλέπεται και από την παρ. 3 του άρθρου XII της ΑΝ 52/1967. Επιπλέον ποσό 1.257,48 ευρώ που αντιπροσωπεύει μισθωτές υπηρεσίες του ήτοι ποσά τα οποία έχει δουλέψει κατά την εργασία του στη γνωστή φαρμακοβιομηχανία και παρακράτησε η εταιρεία για να του τα καταβάλει μετά την απόλυσή του ως ετήσια αποζημίωση απολύσεως, φορολογήθηκαν κακώς, διότι αυτά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου XI της ίδιας συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος Γερμανίας, οι μισθοί φορολογούνται μόνο στο Κράτος στο οποίο παρέχονται.
- Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικός, τα εισοδήματα που εισέπραξε από τη Γερμανία το έτος 2015, από οποιαδήποτε πηγή ανέρχονται στο ποσό των 16.618,26 ευρώ και όχι στο ποσό των 21.130,74 ευρώ που αναγράφει εσφαλμένα η προσβαλλόμενη πράξη.
- Η πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί, διότι από τα στοιχεία που περιέχονται στην προσωποποιημένη πληροφόρησή του στο my taxis, προκύπτει ότι υπέβαλε τροποποιητική δήλωση περί ώρα 14:38 της 21/11/2020 ΕΙ/2021 και ώρα 14:38). Επομένως αδίκως του επιβλήθηκε το πρόστιμο, γιατί είχε ήδη δηλώσει τα εισοδήματά αυτά από τη Γερμανία.
- Επικουρικός, ακυρωτέα είναι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, διότι πεπλανημένα πίστευε ότι δεν είχε υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, καθώς κτηθέντα στη Γερμανία εισοδήματά του είτε δε φορολογούνται στη Γερμανία, οπότε δεν μπορούν να φορολογηθούν και στην Ελλάδα (όπως οι συντάξεις από τον ΕΦΚΑ Γερμανίας), είτε φορολογούνται στην πηγή, όπως είναι οι παροχές από μισθούς και τέτοια είναι η αμοιβή του από την

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα 'Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ”:

«Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020 , Α. 1009/2019 , ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ , με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

.....

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1125/2014 με θέμα “Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Α’ 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 1

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α’ 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α’ 90).

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3

Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των

συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δύναται η Φορολογική Διοίκηση νομίμως να αναπροσδιορίζει και να τροποποιεί το οφειλόμενο ποσό του φόρου βασιζόμενη σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση, ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, όπως στην προκειμένη περίπτωση, με την προσθήκη στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ η οίκοθεν τροποποίηση από τη Φορολογική Αρχή προηγουμένως υποβληθείσας από το φορολογούμενο δήλωσης συνιστά νόμιμο δικαίωμα και προϋπόθεση για την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.4174/2013.

Επειδή, σχετικά με την έκδοση ηλεκτρονικών δημόσιων εγγράφων, έχει εφαρμογή η με αριθμ. **45180 ΕΞ 2021 (ΦΕΚ Β' 6095/22.12.2021) Υπουργική Απόφαση**, η οποία εκδόθηκε κατά εξουσιοδότηση του άρθρου 107 του ν.4727/2020.

Επειδή στην υπ' αριθμ. **Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, **άρθρο 1 περίπτωση 28 και 141**, για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμων και πράξης διοικητικού προσδιορισμού αρμοδιότητα και εξουσιοδότηση υπογραφής έχει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση, σύμφωνα με το **άρθρο 32 του ν.4174/2013.**»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, και με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς η με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων και έλαβε ψηφιακή υπογραφή με χαρτοσήμανση της Προϊσταμένης «2021.11.23 09:16:52 ΕΕΤ» και σφραγίδα της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Επιπρόσθετα η επισυναπτόμενη στην κοινοποίηση πράξη εκτυπώνεται από τη Δ.Ο.Υ. και φέρει υπογραφή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. , ενώ παράλληλα, με την ίδια κοινοποίηση, ο φορολογούμενος ενημερώνεται για τη διαδρομή (link) στην αντίστοιχη σελίδα

του δικτυακού τόπου της ΑΑΔΕ και τη δυνατότητα εκτύπωσης της εκδοθείσας πράξης, η οποία φέρει την υπογραφή του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί τυπικού λόγου ακυρότητας της πράξης προσδιορισμού φόρου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς η έκδοση και κοινοποίηση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. νομίμως, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 και της εγκυκλίου Ε.2162/2020, μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρηση.

Επειδή, όσον αφορά τη φορολόγηση των εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης, στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1041/2016 ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Όταν συμπληρώνονται κωδικοί της δήλωσης με εισοδήματα - φόρους που καταβλήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση, οι φορολογούμενοι ενδέχεται να κληθούν να προσκομίσουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στη Δ.ΗΛΕ.Δ. για έλεγχο, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσής του.

Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Δεν συμπληρώνεται τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.»

Επειδή, από όλες τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει πως ο προσφεύγων όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του από κάθε πηγή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας **AN 52/1967** (ΦΕΚ Α 134/1967) “Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομόσπονδου 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”:

«Άρθρον II

(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 προξηνηθείσας βλάβας.

Άρθρον XI

2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλοι παρόμοιας φύσεως αμοιβαί κτώμενοι υι κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτί απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζήμιωσ κτώμενη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κρατεί θα φορολογήται μόνον εις τ. πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν;

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον περιόδους μη υπερβαίνουσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικό έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) ή αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή κα θωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κρατεί

Άρθρον XII

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην 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 Κρατεί τούτω.

(3) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί 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 άλλοι επαναλαμβανόμενοι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμενοι 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 Κρατεί τούτω.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/14.5.2001 της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134Α'/4-8-67 (Σύμβασης)”:

«Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α'/4.8.1967), οι σχετικές διατάξεις της οποίας έχουν εφαρμογή αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που λαμβάνει κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους από πηγές του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις των παρ. (8) και (9) του άρθρου II της σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (8): "Ο όρος "σύνταξις" σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενηθείσας βλάβας".

Παράγραφος (9): "Ο όρος "περιοδική παροχή" σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος".

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου XII της ίδιας σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερόμενων στις παρ. (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των συμβαλλόμενων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

Παράγραφος (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιάρθεσή της, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παράγραφος (3): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδιά της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Παράγραφος (4): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους αντίστοιχους οργανισμούς της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παράγραφος (5): Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή από ΝΠΔΔ αυτού του κράτους, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη προξηνηθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, θα φορολογούνται μόνο στο εν λόγω κράτος.

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (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 παρ. (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου, όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της πηγής του εισοδήματος.

- Από τις διατάξεις των παρ. (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 στη σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (δημόσιο - ιδιωτικό).

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από ταμεία τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Έτσι, οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε κάτοικο Γερμανίας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

Αντίθετα, εάν σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο ασφαλιστικό φορέα της Ελλάδας (π.χ. ΙΚΑ, ΝΑΤ), δεν υπόκειται στις διατάξεις της παρ. (2), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) του ίδιου άρθρου και φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

Στην περίπτωση της Γερμανίας, αναφορικά με τις διατάξεις της παρ. (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. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά) για να καταβάλουν 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 στη Γερμανία.

Αντίθετα, εάν η σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο, πλην των ανωτέρω, ασφαλιστικό φορέα της Γερμανίας σε κάτοικο Ελλάδας, τότε η σύνταξη ή περιοδική παροχή δεν υπάγεται στις διατάξεις της παρ. (3), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) και φορολογείται 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 Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau – Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft
- Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte
- Daimler Benz Unterstutzungskasse GmbH.

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

- Αναφορικά με την παρ. (4), οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από τους οργανισμούς των δύο κρατών που περιοριστικά αναφέρονται σ' αυτή την παράγραφο, λόγω προηγούμενης απασχόλησης σ' αυτούς τους οργανισμούς, φορολογείται μόνο στο κράτος στο οποίο έχουν ιδρυθεί οι οργανισμοί αυτοί (Γερμανία ή Ελλάδα, αντίστοιχα).

- Τέλος, οι διατάξεις της παρ. (5) ρυθμίζουν τη φορολογική μεταχείριση συντάξεων, περιοδικών παροχών ή άλλων επαναλαμβανόμενων ή μη αποζημιώσεων που καταβάλλονται από το ίδιο το κράτος ή από ΝΠΔΔ αυτού του κράτους, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη προξενηθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού.

Έτσι, η περίπτωση καταβολής σύνταξης λόγω εργατικού ατυχήματος ή οποιασδήποτε άλλης προξενηθείσας βλάβης δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις αυτής της παραγράφου. Η φορολογική μεταχείριση της εν λόγω σύνταξης θα προσδιορισθεί με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους, όπως ήδη έχουν αναλυθεί.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που, από τις διατάξεις της οικείας σύμβασης, δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων έχει μόνο η Ελλάδα και το κράτος της πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη - Γερμανία) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της εν λόγω σύμβασης, ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται έναντι του αντίστοιχου ελληνικού φόρου.

Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, υποβάλλοντας σχετική αίτηση η οποία θα πρέπει να συνοδεύεται από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο εκδίδεται από την υπηρεσία μας κατόπιν αίτησής του (σχετ. η υπ' αριθ. 1053828/753/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1130/1.6.1999 εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1128/27.10.2006** “Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος”:

«Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται κατά καιρούς στην Υπηρεσία μας από τους ενδιαφερόμενους και διάφορους άλλους φορείς, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο παρατίθεται με αλφαβητική σειρά «συλλογή» των σχετικών διατάξεων. Στον εν λόγω πίνακα αναλύονται τα σχετικά άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Για πληρέστερη ενημέρωσή σας, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

I. Γενικά

Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη.

Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

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 (similar remuneration) 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.

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λπ.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο «παροχές (annuities)». Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζωής. Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοια φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου).

Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Δανίας).

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.λπ.) 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 υποδιάρθρωση 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.λπ., 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 εργάστηκε 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 εφαρμοζομένων 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.

.....

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ

ΓΕΡΜΑΝΙΑ α.ν. 52/1967 Φ.Ε.Κ. 134/Α /1967

1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Γερμανίας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

Άρθρο XII

παρ.1: Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερομένων στην παρ.3, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Οι συντάξεις που καταβάλλουν οι ακόλουθοι ασφαλιστικοί φορείς:

- *Landesversicherungs Anstalt (LVA)*
- *Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft*
- *Bergbau-Berufsgenossenschaft*
- *Bundesknappschaft*
- *Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte*
- *Daimler Benz Unterstutzungskasse GmbH*

εμπίπτουν στις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου, δηλαδή φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ.3: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (*Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany*) ή από τα κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Σημειώνεται ότι, με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (*Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany*), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατιδίων, δημοτικά) για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων.

παρ.4: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (*Deutsche Bundesbank*), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (*Deutsche Bundesbahn*) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (*Deutsche Bundespost*), λόγω προηγούμενης απασχόλησης σε

αυτούς τους Οργανισμούς, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία (δηλαδή στο Κράτος που έχουν ιδρυθεί οι εν λόγω Οργανισμοί).

παρ.5: Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Γερμανίας ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη που προξενήθηκε λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Άρθρο II

παρ.8: Ο όρος «σύνταξη» σημαίνει περιοδικές πληρωμές που πραγματοποιούνται για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή ως αποζημίωση για προξενηθείσες βλάβες.

παρ.9: Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθορισμένο ποσό που καταβάλλεται περιοδικά κατά καθορισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά τη διάρκεια καθορισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/5.11.2015:

«....Για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα, το Υπουργείο μας έχει εκδώσει αναλυτική Πολυγραφημένη Εγκύκλιο (ΠΟΛ.1128/27.10.2006), με την οποία διευκρινίζονται σχετικά ζητήματα. Συγκεκριμένα, στον συνημμένο πίνακα της Εγκυκλίου αναλύονται τα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το τα κτηθέντα από τη Γερμανία εισοδήματα του από συντάξεις ανέρχονται για το έτος 2015 στο ποσό των 15.360,78 ευρώ, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ως κρατική σύνταξη, όπως προβλέπεται και από την παρ. 3 του άρθρου XII της ΑΝ 52/1967. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει μεταφρασμένη βεβαίωση χορήγησης σύνταξης από τη Γερμανική Συνταξιοδοτική Ασφάλιση (Deutsche Rentenversicherung, Baden-Wurttemberg), σύμφωνα με την οποία το ύψος της καταβολής της σύνταξης γήρατος λόγω ανεργίας από 01/07/2014 έως 30/06/2015 ανέρχεται στο ποσό των 1.266,78 ευρώ και από 01/07/2015 έως 30/06/2016 στο ποσό των 1.293,35 ευρώ.

Επειδή, προκειμένου τα ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων από το Φορέα Γερμανικής Συνταξιοδοτικής Ασφάλισης (Deutsche Rentenversicherung, Baden-Wurttemberg) να μη φορολογηθούν στην Ελλάδα έπρεπε να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά - σε επίσημη μετάφραση και επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα - σχετικά με: i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που αφορά η εν λόγω σύνταξη και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης, όπως προβλέπεται στην ΠΟΛ. 1128/2006, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό που να

αποδεικνύει ότι το ποσό που έλαβε από τη Γερμανία εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 3 του άρθρου XII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας.

Επειδή από το προσκομισθέν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο δεν αποδεικνύεται ότι τα ποσά της σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2015 από το Κράτος της Γερμανίας φορολογούνται στη Γερμανία. Αντίθετα, τα παραπάνω ασφαλιστικά ταμεία αποτελούν τα αντίστοιχα του Landesversicherungs Anstalt (LVA) και **δεν αφορούν συντάξεις δημοσίων υπαλλήλων**. Περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία που περιήλθαν στη φορολογική διοίκηση, ο προσφεύγων έλαβε από το γερμανικό φορέα ασφάλισης συντάξεων το έτος 2015 σύνταξη καθαρού φορολογητέου ποσού 19.241,94 ευρώ. Συνεπώς, για το ως άνω ποσό η Ελλάδα έχει το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, και δεδομένου ότι το ποσό αυτό δε δηλώθηκε, ως όφειλε, στη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ορθώς πραγματοποιήθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Χανίων η νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που προβλέπεται από τη Σύμβαση Ελλάδας – Γερμανίας.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε επίσημο έγγραφο βάσει του οποίου να αποδεικνύεται ότι το ποσό των 1.257,48 ευρώ που εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2015 από αποτελεί αποζημίωση απόλυσης που φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

Επειδή επιπλέον στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 εκδόθηκε βάσει υποβολής οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 και δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2015 δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το συνολικό ποσό των 20.499,42 ευρώ που αφορά εισοδήματα

αλλοδαπής προέλευσης, παρά την ενημέρωσή του από τη φορολογική διοίκηση προκειμένου να δηλώσει το εν λόγω ποσό, ορθώς εκδόθηκε η με αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και επιβλήθηκε το πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015, και β) της με αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό: 3.816,56 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων (Α.Χ.Κ./.....).

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 100,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.