



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20-04-2022

Αριθμός απόφασης: 829

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

ΤΜΗΜΑ: Α7' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση: ΑΘ.ΤΑΚΑΝΤΖΑ 8-10
Ταχ. Κώδικας: 54639 – Θεσ/νίκη
Τηλέφωνο: 2313-332246
Ηλ. Ταχ.: ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α)..... με **Α.Φ.Μ.** και β)..... με **Α.Φ.Μ.**με αντικείμενο την έγκριση της προσκομισθείσας με την παρούσα ενδικοφανή 3^η τροποποιητικής δήλωσης για την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση:α) της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, β) της ειδοποίησης στο taxisnet με ημερομηνία ανάγνωσης 10/11/2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 για διασταυρώσεις συντάξεων αλλοδαπής και γ)της με αριθμόπράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 04/01/2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των: α)..... του με Α.Φ.Μ. και β)..... του με Α.Φ.Μ., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.Με τη με αριθμό(**αριθ.πρωτ.....**) Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του πρώτου προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και οίκοθεν εκκαθάρισης δυνάμει της Ε 2162/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013.

2.Με την με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός καταχώρησης δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες, διορθώθηκε το αρχικό δηλωθέν ποσό στον κωδικό «389» που εισπράχθηκε στη Γερμανία ως κύρια σύνταξη και έτσι το συνολικό ποσό στο συγκεκριμένο κωδικό ανήλθε σε 14.157,30 € για τον πρώτο προσφεύγοντα, καθώς και το αρχικό δηλωθέν ποσό στον κωδικό «390» που εισέπραξε από τη Γερμανία η σύζυγός του ως κύρια σύνταξη και έτσι το συνολικό ποσό στο συγκεκριμένο κωδικό ανήλθε σε 13.065,72 € για τη δεύτερη προσφεύγουσα με αποτέλεσμα να προκύψει σε βάρος του

πρώτου προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.715,81 €, συμβ/να ποσά 216,00 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 286,59 € και σε βάρος της δεύτερης προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.401,46 €, συμβ/να ποσά 216,00 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 131,36 € ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.967,22 € έναντι αρχικού ποσού 1.686,01 €.

3. Με την με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός καταχώρησης δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με βάση οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος διορθώθηκε το δηλωθέν ποσό στον κωδικό «390» που εισέπραξε από τη Γερμανία η σύζυγός του ως κύρια σύνταξη και έτσι το συνολικό ποσό στο συγκεκριμένο κωδικό ανήλθε σε 13.850,52 €, με αποτέλεσμα να προκύψει σε βάρος της δεύτερης προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.574,11 €, συμβ/να ποσά 216,00 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 136,85 € , ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.145,36 € έναντι ποσού 3.967,22 € βάσει της προηγούμενης εκκαθάρισης.

Ειδικότερα, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/03-06-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 1.686,01€.

Στη συνέχεια, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης(αριθμός καταχώρησης δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.967,22 €.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρικάλων προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής ύψους 13.850,52 € για τη σύζυγο.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την έγκριση της 3^{ης} τροποποιητικής προσκομισθείσας με την παρούσα φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2015 και την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενοι :

- 1) Έλλειψη «κλήσης σε ακρόαση» από τη φορολογική αρχή.
- 2) Έλλειψη ουσιωδών στοιχείων και αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

3) Είναι παράνομη και καταχρηστική η φορολόγηση συντάξεων που καταβλήθηκαν από γερμανικό συνταξιοδοτικό φορέα από τις φορολογικές αρχές της Ελλάδας – Ισχύει η Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολόγησης Ελλάδας – Γερμανίας.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013 ΦΕΚ Α'170), οι διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ από 1.1.2014, ορίζει στο άρθρο 19 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. 2. ... 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.», στο άρθρο 42 ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. ... 3. ... 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. ...», στο άρθρο 63 ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. ... 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη. ...» και στο άρθρο 72 ότι: «... 5. Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση ... 43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για

τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. ...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις, συνάγεται ότι ο φορολογούμενος δεσμεύεται καταρχήν από τη φορολογική του δήλωση, την οποία μπορεί να ανακαλέσει, εν όλω ή εν μέρει, μόνο εάν από σφάλμα (νομικό ή πραγματικό), περιέλαβε σε αυτήν φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο (πρβλ. ΣΤΕ 2132/2009). Ειδικότερα, επί καταβολής φόρου βάσει φορολογικής δήλωσης, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση εκείνου που την υπέβαλε, μπορεί ο τελευταίος, εντός πάντως του χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, να αναζητήσει το ποσό που αχρεωστήτως κατέβαλε, υποβάλλοντας τροποποιητική-ανακλητική δήλωση, έχουσα ως βάση την ανάκληση της δήλωσης για έλλειψη, εν όλω ή εν μέρει, φορολογικής υποχρέωσης (πρβλ. ΣΤΕ 848/2008, 2941-2943/2000 Ολομ.). Εξάλλου, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (1.1.2014), ο οποίος δεν διακρίνει μεταξύ πραγματικής-«συγγνωστής» πλάνης που χρειάζεται απόδειξη και νομικής πλάνης [βλ. άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. όπου γίνεται λόγος περί «λάθους» εν γένει, σε αντίθεση με το άρθρο 61 παρ. 4 του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτό έχει ερμηνευθεί από το ΣΤΕ με τις 961/2007, 884/2005 κ.α. αποφάσεις του], δεν προβλέπεται η δυνατότητα ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης το πρώτον απευθείας με προσφυγή ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά είναι υποχρεωτική για την ανάκληση η τήρηση της διαγραφόμενης στα προαναφερόμενα άρθρα του Κ.Φ.Δ. ειδικής διαδικασίας, η οποία συνίσταται στην προηγούμενη υποβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης στη Φορολογική Διοίκηση και, ακολούθως, αν μεν η δήλωση αυτή απορριφθεί, στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ρητής ή σιωπηρής απορριπτικής επ' αυτής απόφασης, αν δε, γίνει δεκτή, στην υποβολή αίτησης επιστροφής (άρθρου 42 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.) του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στη Φορολογική Διοίκηση (ΔΕφΑθ 1454/2020, 5144/2019). [πρβλ. ΔΕφΑθ 3158/2015, 964/2017].

Επειδή, με τις προαναφερόμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθιερώνεται η ανωτέρω ειδική διαδικασία που πρέπει να τηρηθεί υποχρεωτικά για την ανάκληση της δήλωσης. Συνεπώς, ο προσφεύγων ο οποίος όφειλε να υποβάλει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής τροποποιητική-ανακλητική δήλωση και, αν αυτή δεν γινόταν δεκτή από τη Φορολογική Αρχή είτε με ρητή πράξη αυτής είτε και σιωπηρώς, με την άπρακτη παρέλευση τριμήνου από την υποβολή της ανακλητικής δήλωσης, να επιδιώξει την επανεξέταση του αιτήματός του με την ενδικοφανή διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, απαραδέκτως υποβάλει την ανακλητική δήλωση φορολογικού έτους 2015 ενώπιον της υπηρεσίας μας.

Όσον αφορά την προσβαλλόμενη, κατ' εκτίμηση του δικογράφου, με αριθ. ειδοποίησης 133286 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, αυτή εκδόθηκε με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση που υπέβαλαν οι ίδιοι οι προσφεύγοντες στις 08/11/2021, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την ίδια ημέρα και αναγνώσθηκε όπως συνομολογείται από τους ίδιους την 10/11/2021.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή εκπροθέσμως ασκήθηκε κατά της συγκεκριμένης πράξης θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης «κλήσης σε ακρόαση».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος**: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), το άρθρο 28, το οποίο ρυθμίζει τη προβλεπόμενη διαδικασία κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ : “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο

εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ' αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μή συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά. (ΣΤΕ 565/2005).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση το άρθρο 32 παρ.2 και 3 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης ουσιωδών στοιχείων και αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.4174/2013 ορίζεται :

“1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ,

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, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων» για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2162/2020 εγκύκλιο με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.» διευκρινίσθηκαν τα εξής: «Με τις διατάξεις των [παρ. 2](#) και [3 του άρθρου 32](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. 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.

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

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα: ...

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος».

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/12.11.2020 έγγραφο των Δ/σεων Ελέγχου και Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας αναφέρονται τα εξής: «...2.2 Για τις υποθέσεις που αφορούν σε δεδομένα, μισθών και συντάξεων που έχουν ληφθεί από την Αυστρία και μισθών προέλευσης Γερμανίας για φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, φορολογικού έτους 2014, καθώς και για τις υποθέσεις της περίπτωσης 2.1 όπου οι φορολογούμενοι δεν ανταποκρίνονται στην πρόσκληση που έλαβαν βάσει ηλεκτρονικού μηνύματος, προκειμένου να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προβαίνουν άμεσα σε έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 2 ΚΦΔ (σχετ. Ε 2162/2020) τηρώντας της φθίνουσα σειρά ταξινόμησης των αναρτημένων αρχείων. Πριν από την έκδοση της πράξης φροντίζουν να συμπληρώσουν στο κατάλληλο πεδίο το λόγο για τον οποίο εκδίδεται η πράξη, ώστε αυτή να είναι επαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 ΚΦΔ. Ενδεικτικά ως αιτιολογία θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η φράση «η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από την φορολογική διοίκηση της Γερμανίας ...»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος, καθώς υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, όπως εν προκειμένω, με βάση στοιχεία που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, η οποία συνοδεύεται από επιστολή αιτιολόγησης, η οποία αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου, συνεπώς καλύπτεται η εκ του νόμου υποχρέωση αναγραφής της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης και καταχρηστικής φορολόγησης συντάξεων που καταβλήθηκαν από γερμανικό συνταξιοδοτικό φορέα από τις φορολογικές αρχές της Ελλάδας.

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν.4172/2013 ορίζεται: «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 5 του ν.4172/2013 ορίζεται: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,».

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, με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας, όπως κυρώθηκε με Α.Ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/04.08.1967, τ. Α΄) ορίζονται τα εξής:

«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 μνήμονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι 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. »

Επειδή, στην ΠΟΛ 1128/2001 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος (Α.Ν. 52/1967, ΦΕΚ 134 Α΄/4-8-67 (Σύμβασης).” διευκρινίζεται :

«Με αφορμή την υποβολή ερωτημάτων σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας Εισοδήματος (Α.Ν. 52/67, ΦΕΚ 134Α/4-8-67) 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 παραγράφων (8) και (9) του άρθρου ΙΙ της Σύμβασης, ορίζεται ότι· (παρ. 8): «Ο όρος «σύνταξης» σημαίνει περιοδικός πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενθείσας βλάβας». (παρ. 9) Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθορισμένα χρονικά διαστήματα ισobίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος».

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου ΧΙΙ της ίδιας Σύμβασης ορίζεται ότι:

Παρ. (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές πλην των αναφερομένων στην παράγραφο (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους, φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

Παρ. (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεσή της 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. Greece) ή από τα κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαίρεσεις τους φορολογούνται μόνο στην Γερμανία.

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), φορολογούνται μόνο στην Γερμανία. Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους αντίστοιχους οργανισμούς της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παρ.(5); Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου αυτού του Κράτους ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη προξενηθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνο στο εν λόγω Κράτος.

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (1) του άρθρου ΧΙΙ 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).

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από Ταμεία τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλλουν 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 παραγράφου (2) αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) του ίδιου άρθρου και φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

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 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 Stahi Berufsgenossenschaft

Bergbau - Berufsgenossenschaft

Bundesknappschaft

Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte

Daimler Menz Unterstutzungskasse 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).

Αναφορικά με την παράγραφο 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 παραγράφου 5 ρυθμίζουν την φορολογική μεταχείριση συντάξεων, περιοδικών παροχών ή άλλων επαναλαμβανόμενων ή μη αποζημιώσεων που καταβάλλονται από το ίδιο το Κράτος ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου 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 ενώ 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 (σχετική ΠΟΛ 1130/1-6-1999) Α.Π. 1053828/753/ΔΟΣ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1128/2006 Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος :....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:

η Landesversicherungs Anstalt (LVA)

q Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft

q Bergbau-Berufsgenossenschaft

q Bundesknappschaft

q Bundesversicherungsanstalt für Angestellte

q Daimler Benz Unterstützungskasse 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, Öffentlichen 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, Öffentlichen 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.

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

Αρθρο XII

παρ.1: Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερομένων στην παρ.2, που καταβάλλονται σε κάτοικο Γερμανίας, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία (π.χ. συντάξεις που καταβάλλονται από το ΙΚΑ, το ΤΣΜΕΔΕ, τον ΟΓΑ, το ΤΕΒΕ κ.λ.π.).

παρ.2: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεσή της, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Ειδικότερα, η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από Ταμεία που έχουν ιδρυθεί για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

παρ.4: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από Οργανισμούς της Ελλάδας (όπως οι αντίστοιχοι Οργανισμοί της Γερμανίας που αναφέρονται παραπάνω), λόγω προηγούμενης απασχόλησης σε αυτούς τους Οργανισμούς, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. Ενδεικτικά αναφέρεται η Τράπεζα της Ελλάδος.

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

Αρθρο 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 τα στοιχεία του Μητρώου, οι προσφεύγοντες μετέφεραν την φορολογική τους κατοικία στη Γερμανία και είναι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού, συγκεκριμένα της Γερμανίας, από την 01/01/2015.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των: α)..... με Α.Φ.Μ.και β)..... με Α.Φ.Μ.και δη :

Α)Την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την προσβολή της(αριθμός καταχώρησης δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2015, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της, ως προς την πράξη αυτή.

Β)Την ακύρωση:

- i. Της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Ποσό καταλογισμού βάσει της παρούσας απόφασης: **0,00 €.**

- ii. Της με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός καταχώρησης δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων: **3.967,22 €.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.