



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 09-10-2023

Αριθμός Απόφασης: 851



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/28-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

5. Την ως άνω πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ./11-05-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/28-03-2023 (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε για τον πατέρα της προσφεύγουσας, (ΑΦΜ), κύριος φόρος ύψους 31.405,73€, συμβεβαιωμένα ποσά 22,90€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.314,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 36.743,34€.

Με την υπ' αριθμ./23-01-2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έγινε δεκτή η υπ' αριθμ,/29-09-2022 ενδικοφανής προσφυγή της και του, υπό την ιδιότητα των νομίμων κληρονόμων του και ακυρώθηκε η από 25-08-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομα του θανόντος με παράλληλη αναφορά σ' αυτήν ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, αναφέροντας το ποσοστό επιβάρυνσης για τον καθένα.

Σε συμμόρφωση προς την ως άνω απόφαση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προχώρησε στην έκδοση της με αρ. ειδοποίησης/28-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού

φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση για το φορ. έτος 2018, η οποία κοινοποιήθηκε στους ως άνω κληρονόμους, μαζί με σχετικές επιστολές (αριθμ. πρωτ./28-03-2023), όπου αναγράφονταν ρητά ότι το οφειλόμενο ποσό βάσει της κληρονομικής μερίδας ανέρχεται στο 50% του βεβαιωμένου ποσού που προέκυψε από την οίκοθεν εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος χρήσης 2018 που αφορά τον ανωτέρω κληρονομούμενο, ήτοι $36.743,34\text{€} * 50\% = 18.371,67\text{€}$.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νομίμως η Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του αποβιώσαντος στο όνομα αυτού και του αδερφού της ως μοναδικών (εκ διαθήκης) κληρονόμων, παραβλέποντας το γεγονός ότι στη διαθήκη αυτή και ο αδερφός της αναφέρονται ως μοναδικοί κληρονόμοι μόνο στην ακίνητη περιουσία και ότι η μητέρα τους είναι εξ αδιαθέτου κληρονόμος ως πλησιέστερη συγγενής του θανόντος και συνεπώς ο φόρος πρέπει να επιμεριστεί και βάσει του δικού της κληρονομικού μεριδίου.
- Παράνομη η υπαγωγή στη φορολόγηση ποσών που έχουν απαλλαγή της φορολόγησης στην Ελλάδα, δυνάμει της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολόγησης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 67§3,5 του ν. 4172/2013: 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι:

α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος, β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης, γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματά του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1208/2015: 3. Εξάλλου με το άρθρο 1710 ΑΚ ορίζεται ότι κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομιά) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).

Η κληρονομική διαδοχή από το νόμο επέρχεται όταν δεν υπάρχει διαθήκη, ή όταν η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί ολικά ή μερικά.

Αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής είναι όλες οι έννομες σχέσεις του κληρονομούμενου, περιουσιακές ιδίως, αλλά μπορεί και μη περιουσιακές, εκτός από εκείνες που αποσβήνονται με τον θάνατο του.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1801 του Αστικού Κώδικα : «Αν έχει εγκατασταθεί ένας μόνο κληρονόμος και έχει περιοριστεί σε ποσοστό της κληρονομιάς, ως προς το υπόλοιπο μέρος επέρχεται η εξ αδιαθέτου διαδοχή. Το ίδιο ισχύει και όταν έχουν εγκατασταθεί περισσότεροι κληρονόμοι, καθένας από τους οποίους έχει περιοριστεί σε ποσοστό και τα ποσοστά δεν εξαντλούν τον κλήρο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1802 του Αστικού Κώδικα: « Αν σύμφωνα με τη θέληση του διαθέτη, οι εγκατάστατοι γράφηκαν ως οι μόνοι κληρονόμοι και ο καθένας απ' αυτούς εγκαταστάθηκε σε ποσοστό και τα ποσοστά δεν εξαντλούν τον κλήρο, επέρχεται ανάλογη αύξηση των ποσοστών».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 1801 ΑΚ ορίζεται ότι αν έχουν εγκατασταθεί περισσότεροι κληρονόμοι, καθένας από τους οποίους έχει περιοριστεί σε ποσοστό και τα ποσοστά δεν εξαντλούν τον κλήρο, ως προς το υπόλοιπο μέρος, επέρχεται η εξ αδιαθέτου διαδοχή και με τη διάταξη του άρθρου 1802 ΑΚ ότι, αν σύμφωνα με τη θέληση του διαθέτη, οι εγκατάστατοι γράφηκαν ως μόνοι κληρονόμοι και καθένας από αυτούς εγκαταστάθηκε σε ποσοστό και τα ποσοστά δεν εξαντλούν τον κλήρο, επέρχεται ανάλογη αύξηση των ποσοστών. **Για να επέλθει δηλαδή παράλληλα και η εξ αδιαθέτου διαδοχή απαιτούνται δύο προϋποθέσεις, πρώτον ότι ο διαθέτης διέθεσε μόνο ένα μέρος από τον κλήρο, δεδομένου ότι αν τα ποσοστά τον εξαντλούν,**

δεν υπάρχει λόγος για εξ αδιαθέτου διαδοχή και δεύτερον ότι ο διαθέτης εξέφρασε τη θέληση (ή ότι προκύπτει η θέληση) το κληρονομικό δικαίωμα των εγκατάστατων να περιοριστεί στο ποσοστό. Εφόσον γι' αυτά είναι σαφής η διαθήκη, εφόσον δηλαδή οι λέξεις που έχει χρησιμοποιήσει ο διαθέτης, μόνες τους και χωρίς άλλο, αποδίδουν τη βούλησή του, δεν υπάρχει έδαφος για ερμηνεία της διαθήκης. Διαφορετικά, θα πρέπει να ανευρεθεί η αληθής βούληση του διαθέτη, η οποία αναζητείται με την ερμηνεία της διαθήκης, σύμφωνα με τα άρθρα 173 και 1781 ΑΚ (ΑΠ 1371/2014, ΑΠ 766/2013, ΑΠ 768/2008). Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 173 και 1781 ΑΚ συνάγεται ότι, κατά την ερμηνεία των διαθηκών (επί της οποίας δεν έχουν εφαρμογή τα κριτήρια του άρθρου 200 ΑΚ) αναζητείται, χωρίς προσήλωση στις λέξεις, η αληθινή βούληση του διαθέτη, κατά την υποκειμενική τούτου άποψη και όχι κατά την αντικειμενική έννοια, υπό την οποία θα την αντιλαμβάνονταν οι τρίτοι κατά την συναλλακτική καλή πίστη. Προσφυγή σε ερμηνεία της διαθήκης συγχωρείται μόνο, εάν το δικαστήριο της ουσίας διαπιστώσει, έστω και εμμέσως, κενό ή ασάφεια στο περιεχόμενο της διαθήκης. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον δεν είναι δυνατή η ανεύρεση της αληθινής βούλησης του διαθέτη, με βάση την πιο πάνω γενική διάταξη του άρθρου 173 ΑΚ, το δικαστήριο μπορεί να προσφύγει στην εφαρμογή ειδικών ερμηνευτικών κανόνων (άρθρα 1790 επομ. ΑΚ), οι οποίοι θεμελιώνουν την υποθετική βούληση του διαθέτη, ώστε να διασωθεί το κύρος της διάταξης τελευταίας βούλησης αυτού (ΑΠ 97/2019, ΑΠ 512/2018).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι προτεραιότητα δίδεται στο άρθρο 1802 ΑΚ. Αντίθετα, η 1801 ΑΚ, για να εφαρμοσθεί, θα χρειαστεί ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος να επικαλεστεί και να αποδείξει – εκτός βέβαια του ότι ο διαθέτης διένειμε με τη διαθήκη του μόνο μέρος της περιουσίας του, ώστε φυσικά να μπορεί να τεθεί ερώτημα ως προς τη βούληση που θα είχε ως προς την τύχη του εναπομείναντος – ότι ο κληρονομούμενος εξέφρασε τη βούληση οι τετιμημένοι στη διαθήκη κληρονόμοι να λάβουν αποκλειστικά και μόνο την περιουσία που εκεί προβλέπεται.

Επειδή, έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι δεν παύει να υπάρχει κατάληψη ολόκληρης της κληρονομιάς στους εγκατάστατους ένεκα του γεγονότος ότι ο διαθέτης παρέλειψε να διαθέσει με τη διαθήκη του περιουσιακά στοιχεία ασήμαντα σε σχέση με το σύνολο της περιουσίας του (βλ. ΑΠ 2445/2005, ΝοΒ 2006,76, ΑΠ 327/1995 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ. 233/1993 ΝοΒ 42,401, ΕφΑθ 3606/2013 ΝΟΜΟΣ, ΕφΑθ 4553/2003 ΕΛΛΔνη 2004,882,ΕφΑθ 4533/2003 ΝΟΜΟΣ ΠΠρΘεσσαλ 21688/2012 ΝΟΜΟΣ ΠΠρΑθ 184/2007 ΝΟΜΟΣ).

Επειδή από την προκύπτουσα από το άρθρο 1710§2 του ΑΚ γενική αρχή, κατά την οποία η εκ διαθήκης διαδοχή έχει προτεραιότητα έναντι της εξ αδιαθέτου, συνάγεται ότι, χωρεί προσαύξηση και όταν ο διαθέτης κατέλιπε ολόκληρη την κληρονομιά του στους εγκατάστατους, δεδομένου ότι η με τη διαθήκη κατάληψη ολόκληρης της κληρονομιάς του διαθέτη στους εγκατάστατους ενέχει σαφή εκδήλωση της θελήσεως του να περιέλθει η κληρονομιά του μόνο στους εκ διαθήκης κληρονόμους κατ' αποκλεισμό της εξ αδιαθέτου διαδοχής, εκτός αν ο διαθέτης απέκλεισε την προσαύξηση.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται αόριστα και αναπόδεικτα την ύπαρξη κινητής κληρονομιαιάς περιουσίας, χωρίς όμως να εξειδικεύει ποια είναι αυτή, καθώς δεν αναφέρει ούτε ένα από τα αναγραφόμενα κινητά περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 3 του ν. 2961/2001.

Επειδή στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. υπάρχει μόνο η δήλωση φόρου κληρονομιάς που αφορά τα ακίνητα του κληρονομούμενου, ενώ δεν έχει υποβληθεί μέχρι σήμερα δήλωση φόρου κληρονομιάς που να αφορά κινητά αγαθά της κληρονομιάς.

Επειδή η οφειλή φόρου εισοδήματος δυνάμει της με αριθμ. ειδοποίησης/28-03-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2018, προέκυψε λόγω εισοδήματος από συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης ποσού 87.848,54€, εισοδήματος από ακίνητη περιουσία ποσού 636,00€ και εισοδήματος από τόκους αλλοδαπής προέλευσης ποσού 1,13€.

Επειδή, η οφειλή φόρου εισοδήματος αποτελεί παθητικό της κληρονομιάς, το οποίο βαρύνει τους εκ διαθήκης κληρονόμους κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας, οι οποίοι βάσει διαθήκης κληρονόμησαν το σύνολο της ακίνητης κληρονομιάς και- ελλείψει ύπαρξης (ή έστω σημαντικής) κινητής περιουσίας του κληρονομούμενου- είναι αποκλειστικοί κληρονόμοι της περιουσίας του αποβιώσαντος. Συνεπώς, η προσφεύγουσα αβάσιμα και αναπόδεικτα επικαλείται την ύπαρξη και άλλης εξ αδιαθέτου κληρονόμου, η οποία κληρονόμησε την κινητή περιουσία του κληρονομούμενου.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα στο άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ : « 1. Η φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να

επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30§1 του ΚΦΔ: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ΚΦΔ: “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”. Εξάλλου όπως ορίζεται στο άρθρο 32 παρ. 3 του ΚΦΔ: “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 το αρ. 3§1 του ν. 4172/2013: 1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 16 του ΚΦΔ :«1. Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα απαιτούμενα

δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9 του ν. 4172/2013 : 1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014: «1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της [παραγράφου 1 του άρθρου 9](#) του ν. [4172/2013](#), με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1128/2006 : «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.[...] 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.[...]

Επίσης, στο παράρτημα της ως άνω ΠΟΛ αναφέρονται οι συμβάσεις με τις επί μέρους χώρες όπου για τη Γερμανία στο αρ. VIII της σύμβασης για τη **Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Γερμανίας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας, αναφέρεται ότι:**

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:

q 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.

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας (ΑΝ 52/1967, ΦΕΚ Α 134/1967):

«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 προξενηθείσας βλάβας.

. Άρθρον XII

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ 3 πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1128/2001 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 "σύνταξιν" σημαίνει περιοδικές πληρωμές, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημίωσις δια προξηνηθείσας 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 υποδιάρεσή 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 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 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).

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..... »..

Επειδή περαιτέρω, το συνταξιοδοτικό σύστημα της Γερμανίας βασίζεται σε τρεις πυλώνες. Ο πρώτος πυλώνας είναι η υποχρεωτική συνταξιοδοτική ασφάλιση προερχόμενη από το δημόσιο

σύστημα κοινωνικής ασφάλισης. Ο δεύτερος πυλώνας είναι τα εταιρικά συνταξιοδοτικά συστήματα που προβλέπονται από τον γερμανικό νόμο περί εταιρικών συντάξεων και ο τρίτος πυλώνας αφορά τα προαιρετικά ιδιωτικά συνταξιοδοτικά συστήματα.

Επειδή, το κοινωνικοασφαλιστικό σύστημα της χώρας μας διαφέρει από αυτό της Γερμανίας, υπό την έννοια ότι στην Ελλάδα οι συντάξεις παρέχονται μόνο από τους κρατικούς ασφαλιστικούς οργανισμούς, συνεπεία της εκ του νόμου υποχρεωτικής υπαγωγής των εργαζομένων στην κοινωνική ασφάλιση, ενώ το ασφάλισμα από ατομικά ή ομαδικά ασφαλιστικά συνταξιοδοτικά συμβόλαια προέρχονται από συμβάσεις ασφάλισης ζωής (αρ. 5 του ν. 4364/2016), δηλαδή ιδιωτικούς ατομικούς λογαριασμούς προαιρετικού χαρακτήρα, στους οποίους τα ασφάλιστρα μπορεί να βαρύνουν και τα δύο μέρη (εργοδότες & εργαζόμενους) και οι παροχές δίδονται μέσω ασφαλιστικών εταιρειών. Τα δε συλλογικά Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν προαιρετικά υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας & Κοινωνικών Ασφαλίσεων (άρθρο 7 του ν. 3029/2002) και στα οποία τα ασφάλιστρα προέρχονται από εισφορές των εργαζομένων και οι παροχές δίδονται μέσω ασφαλιστικής εταιρείας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο ελάμβανε μηνιαίως από τον επαγγελματικό συνεταιρισμό ξύλου και μετάλλου (BGHM) στη Γερμανία, σύνταξη λόγω εργατικού ατυχήματος ύψους 444,76€ (ποσό καταβολής από τη 01-07-2018 έως 31-12-2018) χωρίς κρατήσεις, ενώ επίσης ελάμβανε από το Ταμείο Στήριξης της Daimler AG μηνιαία Επικουρική Σύνταξη ύψους 733,62€ (439,30€ πλέον 294,32€) μικτά. Τον Οκτώβριο του 2018 συμφωνήθηκε να προεξοφληθεί ποσό ύψους 58.232,00€ (18.404,00€ και 39.828,00€) μικτά που αποτελούσε όλες τις έως τότε, καθώς και τις μελλοντικές αξιώσεις του κληρονομούμενου από την Daimler AG και από το Ταμείο Επικουρικής Σύνταξης

Επειδή τόσο η Daimler AG, όσο και ο Επαγγελματικός Συνεταιρισμός Ξύλου και Μετάλλου της Γερμανίας δεν αποτελούν δημόσιους φορείς, συνάγεται ότι ορθώς φορολογήθηκε το ποσό της σύνταξης που έλαβε ο κληρονομούμενος από τη Γερμανία στην Ελλάδα και ορθώς η φορολογική οφειλή από την εκκαθάριση της 1^{ης} τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης φορ. έτους 2018 επιμερίστηκε σε ποσοστό 50% στην προσφεύγουσα και στον αδερφό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ:.....,

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την με αρ. ειδοποίησης/28-03-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου:
 $36743,34\text{€} * 50\% = 18.371,67\text{€}$

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.