



Αθήνα, 15-7-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2166

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ , κατοίκου Πάτρας, οδός κατά της με αριθ. ειδοπ. /29-2-2024 (αρ. δηλ.) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθ. ειδοπ./29-2-2024 (αρ. δηλ.) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 26.492,81€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.291,60€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **30.784,41€**.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής από την προσφεύγουσα της από 29-2-2024 και με αρ. καταχ. 1^η τροποποιητικής δήλωσης με την οποία συμπεριέλαβε στον οικείο κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό εισοδήματος ύψους **70.906,51€**, το οποίο, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών στο ΟΠΣ του Taxinet φορολογικού έτους 2018 βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31-12-2019, αφορά τα κάτωθι εισοδήματα προέλευσης Γερμανίας:

- Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: **2,652.70** από: Γερμανία, από:
- Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: **44,683.65** από: Γερμανία, από:
- Ποσό σύνταξης: **8,715.06** από: Γερμανία, από:
- Ποσό σύνταξης: **14,855.10** από: Γερμανία, από:

Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στον οικείο κωδ. 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προελ, όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» της δήλωσης, το ποσό ύψους 11.650,00€ το οποίο είχε δηλώσει με την υποβληθείσα αρχική δήλωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, την απαλλαγή από κάθε φόρο, πρόστιμο και προσαυξήσεις και συγκεκριμένα την απαλλαγή από τη φορολόγηση του εφάπαξ ποσού που έλαβε από την παρελθούσα εργοδότης της (και εργοδότης του αποθανόντος συζύγου της) εταιρεία Daimler, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Πλάνη της ελέγχουσας αρχής περί τα πράγματα, διότι εσφαλμένα προέβη σε θεώρηση του όλου εισοδήματος της από αλλοδαπές συντάξεις ως φορολογητέου στην Ελλάδα, ενώ αυτό είχε ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία: Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα, η εφάπαξ παροχή που της δόθηκε από το επαγγελματικό ταμείο της, ύψους (μικτά) 41.325 ευρώ, είχε ήδη φορολογηθεί στην Γερμανία και είχε εξαντληθεί η υποχρέωση για καταβολή φόρου. (σχετ. 8, 9, 10).
2. Εσφαλμένη υπαγωγή του εφάπαξ ποσού αποζημίωσης στην κατηγορία «συντάξεις/μισθοί», ενώ έπρεπε να θεωρηθεί και να φορολογηθεί ως εφάπαξ αποζημίωση/εφάπαξ παροχή επί της οποίας ο οφειλόμενος φόρος μισθωτών υπηρεσιών υπολογίζεται και αποδίδεται από την Daimler AG.
3. Εσφαλμένη υπαγωγή του ποσού της εφάπαξ αποζημίωσης στην κατηγορία «συντάξεις/μισθοί», ενώ έπρεπε να θεωρηθεί και να φορολογηθεί ως κληρονομία από τον σύζυγό της/ κληρονομητέο χρηματικό ποσόν (σχετ.6).
4. Η πράξη φορολόγησης της εφάπαξ αποζημίωσής της στην Ελλάδα αντιτίθεται και αντιβαίνει στο Κοινοτικό Δίκαιο και ιδίως στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας εργαζομένων στην ευρωπαϊκή κοινότητα.
5. Καταχρηστικότητα αξίωσης προσαυξήσεων από το έτος 2018 μέχρι σήμερα. Ακόμα και αν κριθεί ότι νομίμως και ορθώς υπολογίστηκε το εισόδημά της όπως αποτυπώνεται στο

προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα, θα πρέπει να αφαιρεθούν οι προσαυξήσεις που αυθαιρέτως καταλογίστηκαν από το 2018 μέχρι και σήμερα και που συνιστούν πολύ μεγάλο ποσόν. Διότι δεν ευθύνεται για την καθυστέρηση της Διοίκησης να προβεί στην εκτίμηση των στοιχείων που το αλλοδαπό ασφαλιστικό/συνταξιοδοτικό ταμείο είχε ούτως ή άλλως αποστείλει στην φορολογική αρχή ήδη από το 2018, ώστε να επιβαρυνθεί με τις τεράστιες αυτές προσαυξήσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.3 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»** του ΚΦΕ (4172/2013) ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α)....η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι:

«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

[...]7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **απόφαση Α.1302/2019**: « 1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την **30η Ιουλίου 2019**.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «..... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«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.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του

φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

A. 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.

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

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο XII του Α.Ν. 52/1967 (Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ο.Δ. Γερμανίας) ορίζεται ότι: « (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 Κράτει τούτω. (3) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδίου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. (4) Αι διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) εφαρμόζονται επίσης επί συντάξεων και περιοδικών παροχών καταβαλλομένων υπό της Ομοσπονδιακής Τραπεζής, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοίχων οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος. (5) Συντάξεις, περιοδικαί παροχαί και άλλαι επαναλαμβανόμεναι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι υφ' ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ως αποζημιώσεις δια τραυματισμών ή βλάβην προξενηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/2001 «Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967), διευκρινίστηκαν 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" (.....), 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).**».

Επειδή περαιτέρω, 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», αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι: «....**III. Εφαρμογή-Διαδικασίες**

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

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή

προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Γερμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας ότι η προσφεύγουσα φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το **φορολογικό έτος 2018** από τη Γερμανία ποσά συντάξεων ύψους 8.715,06€ και 14.855,10€ από τον συνταξιοδοτικό φορέα καθώς και ποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους **2.652,70€ και 44.683,65€ από την εταιρεία** Τα εν λόγω ποσά συμπεριελήφθησαν στην Εικόνα Αποδοχών φορολογικού έτους 2018 στο TAXISNET της προσφεύγουσας, χωρίς ωστόσο να συμπεριληφθεί το σύνολο αυτών στην από 23-5-2019 υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 είχε συμπεριλάβει στον οικείο **κωδ. 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ. προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»** το ποσό ύψους **11.650,00€.**

Εξ αυτού του λόγου, η προσφεύγουσα έλαβε την από 21-2-2024 ειδοποίηση (σχετ.4) για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018 προκειμένου να συμπεριλάβει το επιπλέον ποσό εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης στην δήλωση του οικείου έτους.

Προς τούτο, η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα (55 μήνες εκπρόθεσμης υποβολής με υπαιτιότητα φορολογουμένου)** στις 29-2-2024 την με αρ. καταχ. 1^η **τροποποιητική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με την οποία συμπεριέλαβε, στον οικείο κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό εισοδήματος ύψους **70.906,51€ ενώ** δεν συμπεριέλαβε στον οικείο κωδ. 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προελ, όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» της δήλωσης το ποσό ύψους 11.650,00€ το οποίο είχε δηλώσει με την υποβληθείσα αρχική δήλωση. Από την εκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε, βάσει της με αρ. ειδοπ. 3770/29-2-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου ύψους **30.784,41€.**

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι από προ του 2014, λαμβάνει σύνταξη από την Γερμανία και το 2017, απεβίωσε ο σύζυγός της, ο οποίος επίσης ελάμβανε σύνταξη από τη Γερμανία και ο οποίος είχε αντίστοιχο ετήσιο ατομικό εισόδημα. Ο σύζυγός της ελάμβανε επίσης και **επαγγελματική σύνταξη** από την εταιρεία, ύψους περίπου 203,65 ευρώ τον μήνα. Μετά τον θάνατο του συζύγου της, η ανωτέρω πρώην εργοδότης του συζύγου της εταιρεία (και δική της πρώην εργοδότης), την ενημέρωσε ότι, σε ο,τι αφορούσε την σύνταξη χρειάς που λάμβανε λόγω θανάτου του συζύγου της από το επαγγελματικό ταμείο της επιχείρησης-, **την οποία λάμβανε περιοδικά, θα**

μπορούσε είτε να συνεχίσει να την λαμβάνει μηνιαίως (δηλαδή ποσόν περί τα 203,65 ευρώ τον μήνα), **είτε να λάβει ένα εφάπαξ ποσόν** (και να σταματήσει η περιοδική καταβολή). Εν τέλει, σύμφωνα με το προσκομισθέν από 28/8/2018 συμφωνητικό η προσφεύγουσα επέλεξε να λάβει **εφάπαξ το ποσό που αφορούσε σε μελλοντικές αξιώσεις επαγγελματικής σύνταξης το ποσό των 41.325 ευρώ**, τον Οκτώβριο του 2018. Σημειώνεται ότι μέχρι και τον Σεπτέμβριο του 2018, ελάμβανε μηνιαίως το ποσό των 203,65 ευρώ ως **επαγγελματική σύνταξη χηρείας** από τον σύζυγό της.

Επιπλέον, επικαλείται ότι κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 είχε δηλώσει κατά προσέγγιση το ποσό ύψους **11.650,00 ευρώ** ως εισόδημα αλλοδαπής καθότι δεν είχε οριστική πληροφόρηση από την Γερμανία ενώ μετά τη σχετική ειδοποίηση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης λόγω διαφορών στα δηλωθέντα εισοδήματα αλλοδαπής, προέβη σε υποβολή αυτής με την οποία συμπεριελήφθη το σύνολο των εισοδημάτων προέλευσης Γερμανίας στον οικείο κωδ. 389 της δήλωσης. Όσον αφορά το ποσό των 41.325 ευρώ, δεν συμπεριέλαβε αυτό στην αρχική υποβληθείσα δήλωσης του οικείου φορολογικού έτους καθότι θεώρησε ότι απαλλάσσονταν της φορολόγησης στην Ελλάδα.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης την έλλειψη φορολογικής της υποχρέωσης ως προς το ποσό εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης ύψους **41.325,00€** που έλαβε τον Οκτώβριο του 2018 από την εταιρεία «Daimler AG» ως εφάπαξ ποσό αποζημίωσης λόγω επαγγελματικής σύνταξης που ελάμβανε ο σύζυγός της πριν τον θάνατό του (2017) καθότι το εν λόγω εισόδημα απαλλάσσεται της φορολόγησης στην Ελλάδα και ο σχετικός φόρος έχει ήδη αποδοθεί στη Γερμανία από την εταιρεία «Daimler AG» που το κατέβαλε. Περαιτέρω, επικαλείται ότι το εν λόγω ποσό εσφαλμένα υπήχθη στην κατηγορία «συντάξεις/μισθοί» αλλά αυτό έπρεπε να θεωρηθεί ως εφάπαξ αποζημίωση, άλλως ως κληρονομητέο χρηματικό ποσό λόγω θανάτου του συζύγου της.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά έγγραφα:

-Αποσπασματική μετάφραση του από 14-3-2018 εγγράφου/επιστολής της στην οποία αναφέρεται η καταβολή στην προσφεύγουσα **σύνταξης χηρείας** ποσού 1.833,73€ (ως **σχετ. 6**).

-Ακριβή μετάφραση του από 28-8-2018 Συμφωνητικού καταβολής εφάπαξ ποσού επαγγελματικής σύνταξης ύψους 41.325,00€ μικτά, στο οποίο αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα λαμβάνει από το **ταμείο πρόνοιας της**, ποσό επαγγελματικής σύνταξης ύψους 203,63€ και συγκεκριμένα τα μέρη συμφωνούν να διευθετήσουν όλες τις τρέχουσες και μελλοντικές αξιώσεις που απορρέουν από την εν λόγω επαγγελματική σύνταξη γήρατος έναντι της της **και του ταμείου πρόνοιας** με την καταβολή εφάπαξ ποσού. Το ύψος του εφάπαξ ποσού υπολογίζεται με την παρούσα αξία των μελλοντικών συνταξιοδοτικών τους παροχών κατά την 01.10.2018 και ανέρχεται στο ποσό των 41.325,00€ μικτά. Για το εν λόγω ποσό αναφέρεται ότι υπόκειται σε φόρο μισθωτών και σε εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και με την είσπραξη αυτού παύουν να ισχύουν όλες οι μελλοντικές αξιώσεις μηνιαίας καταβολής επαγγελματικής σύνταξης (ως **σχετ. 9**).

-Την από 26-9-2018 επιστολή της εταιρείας (σε μετάφραση) στην οποία αναφέρεται ότι το ως άνω συμβόλαιο απεστάλη υπογεγραμμένο από την προσφεύγουσα και ότι η καταβολή του ποσού θα πραγματοποιηθεί τον Οκτώβριο. λαιού για την καταβολή εφάπαξ ποσού ύψους 41.325,00€ (μικτά) έναντι των μελλοντικών αξιώσεων καταβολής μηνιαίας επαγγελματικής σύνταξης, με συνημμένη την σχετική προσφορά της εταιρείας (ως **σχετ. 8**) και το παράρτημα αυτής (ως **σχετ. 10**).

Επειδή, ωστόσο από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία σε συνδυασμό με την εικόνα αποδοχών στο ΟΠΣ του taxisnet αναφορικά με τα εισοδήματα αλλοδαπής που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018, αφενός δεν προκύπτει ότι τα ποσά που έλαβε από την αλλοδαπή εργοδότηρια εταιρεία το Ταμείο Πρόνοιας αυτής, αφορούν σε ποσό αποζημίωσης ή κληρονομητέο χρηματικό ποσό λόγω θανάτου του συζύγου της, όπως αβάσιμα προβάλλει με την παρούσα η προσφεύγουσα, αφετέρου και από τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι το ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα ως εφάπαξ ποσό, αφορά είσπραξη (εφάπαξ) ποσού από επαγγελματική σύνταξη του συζύγου της που της καταβάλλονταν μηνιαίως ως σύνταξη χρείας **από το ταμείο πρόνοιας της**, και συνεπώς η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει στην περ. (1) του άρθρου **XII του Α.Ν. 52/1967** (Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ο.Δ. Γερμανίας) και φορολογείται στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης, ήτοι στην Ελλάδα, σύμφωνα άλλωστε και με τα αναφερόμενα στις Αποφάσεις ΠΟΛ1128/2001 και ΠΟΛ 1128/2006.

Επειδή αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί καταχρηστικότητας αξίωσης προσαυξήσεων καθότι δεν ευθύνεται η ίδια για την καθυστέρηση της Διοίκησης να εκτιμήσει τα στοιχεία από τον αλλοδαπό ασφαλιστικό φορέα, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, καθόσον στην υπό κρίση περίπτωση η ίδια η προσφεύγουσα είχε τη σχετική φορολογική υποχρέωση προς υποβολή της σχετικής δήλωσης εντός της νόμιμης προθεσμίας συμπεριλαμβάνοντας το σύνολο των εισοδημάτων, ημεδαπής και αλλοδαπής, που της καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2018 ενώ η σχετική ευθύνη βαρύνει την ίδια ως κατά νόμο υπόχρεη σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΕ.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοπ. /29-2-2024 Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η υπ' αριθμ. /29-2-2024 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Τελικό χρεωστικό: **30.784,41€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.