



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2024

Αριθμός Απόφασης: 1801

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη,
Τηλέφωνο : 2313-332255
e-mail : ded.thess@aade.gr**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,**

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 05-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του Α.Φ.Μ. κατά της με αριθμό ειδοποίησης/06-03-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση ή ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα στις 22-07-2019 υπέβαλε μέσω διαδικτύου αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (αρ. καταχ.). Στην εν λόγω δήλωση συμπεριέλαβε εισοδήματα αλλοδαπής στον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» ποσού 8.033,42€. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/22-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας με χρεωστικό ποσό 195,40€.

Σύμφωνα με διαθέσιμα στη Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας, αρχεία διασταυρώσεων με δεδομένα που παρελήφθησαν στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών φορολογικών στοιχείων μεταξύ κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα δεδομένα, τα οποία αφορούν μισθούς και συντάξεις

φορολογικού έτους 2018 που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από τη Γερμανία, η προσφεύγουσα κατά το έτος 2018 έλαβε αμοιβές από μισθούς και συντάξεις αλλοδαπής συνολικού ποσού 69.392,74€ ως εξής:

Α.Φ.Μ. μισθωτού	Κωδικός εντύπου Ε1	Μήνυμα
.....	389	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες 38.927,60€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από (Δ/νση:)
.....	389	Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες 1.200,50€ από Γερμανία, και συγκεκριμένα από (Δ/νση:)
.....	389	Ποσό σύνταξης 11.855,82€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από (Δ/νση:)
.....	389	Ποσό σύνταξης 11.827,20€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από (Δ/νση:)
.....	389	Ποσό σύνταξης 5.581,62€ από Γερμανία και συγκεκριμένα από (Δ/νση:)

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετική ενημέρωση με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από την Α.Α.Δ.Ε. για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έως την 01/03/2024, βάσει του με αριθμό πρωτ. Δ.Φ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ/22.01.2024 εγγράφου του τμήματος Β΄ της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της Α.Α.Δ.Ε.,

Ακολούθως στις 06-03-2024 εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας η υπ' αριθμ. ειδοποίησης/06-03-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ν. 4987/2022, φορ. έτους 2018, με χρεωστικό ποσό 29.680,81€, κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ/06.03.2024 1ης οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης, βάσει των ανωτέρω στοιχείων, όπου α) στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» συμπεριλήφθηκε ποσό 69.392,74€ β) από τον κωδικό 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» διαγράφηκε το αρχικώς δηλωθέν από την προσφεύγουσα ποσό των 8.033,42€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την επανεξέταση και ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

-Είναι παράνομη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω αοριστίας και έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος δεν αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου, κατά παράβαση της διάταξης της παρ. 3 άρθρου 32 Κ.Φ.Δ.

-Είναι παράνομη η επιβολή φόρου επί εφάπαξ αποζημίωσης που παρέχεται από φορέα και δη ένεκα διακοπής της σχέσης εργασίας -Παράβαση κατ' ουσία της διάταξης της παρ. 3 άρθρου 15 Κ.Φ.Ε.

-Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Παράλειψη κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

-Δήλωση σύνταξης Οκτωβρίου 2018 της Υπηρεσίας Συντάξεων μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα.

-Την από 03-05-2018 επιστολή της γερμανικής εταιρίας μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα με θέμα «Προσφορά για τη καταβολή των εταιρικών συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων ως εφάπαξ».

Αναφορικά με τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 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, στο άρθρο 5 του Ν 4172/013 ορίζεται ότι: «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,...

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 52/1967(Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» :

«Άρθρο 2

(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.

9. Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθή χρονικού διαστήματος.» [...].

Άρθρο 12

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου 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 Ομοσπονδίας 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, στην ΠΟΛ 1128/27-10-2006 «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος» διευκρινίζεται ότι: «Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασής του, το οποίο αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού.

Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος

και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

Ακολουθώντας, με τις διατάξεις της παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιάρθρωση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

III. Εφαρμογή-Διαδικασίες

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

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με

- i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη,
- ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος και
- iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.

A. Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζομένων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τον αναλυτικό πίνακα για τη φορολογική μεταχείριση συντάξεων, παροχών και άλλων αμοιβών, που παρατίθεται στο παράρτημα της ΠΟΛ.1128/27-10-2006 και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτής, δίνονται διευκρινίσεις για τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές Γερμανίας και καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, ως κάτωθι:

GERMANIA α.ν. 52/1967 Φ.Ε.Κ. 134/Α' /1967 (Βλ. σχετική ΠΟΛ.1128/14.05.2001)	1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Γερμανίας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας. Αρθρο XII παρ.1: Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερομένων στην παρ.3, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. Οι συντάξεις που καταβάλλουν οι ακόλουθοι ασφαλιστικοί φορείς: - Landesversicherungs Anstalt (LVA) - Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft - Bergbau-Berufsgenossenschaft - Bundesknappschaft - Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte - Daimler Benz Unterstutzungskasse GmbH
--	--

	εμπíπτουν στις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου, δηλαδή φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. παρ.3: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Σημειώνεται ότι, με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατιδίων, δημοτικά) για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων. παρ.4: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), λόγω προηγούμενης απασχόλησης σε αυτούς τους Οργανισμούς, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία (δηλαδή στο Κράτος που έχουν ιδρυθεί οι εν λόγω Οργανισμοί). παρ.5: Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Γερμανίας ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη που προξενήθηκε λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. 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, στην ΠΟΛ 1128/14-05-2001 (Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας-Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος) επισημαίνεται ότι "Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ([A.N.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 "σύνταξης" σημαίνει περιοδικές πληρωμές, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενθείσας 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).

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από ταμεία τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Έτσι, οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε κάτοικο Γερμανίας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Αντίθετα, εάν

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

Στην περίπτωση της Γερμανίας, αναφορικά με τις διατάξεις της παρ. (3), σημειώνεται ότι η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας μας πληροφόρησε ότι με τον όρο "Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας" (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά) για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων. Συνεπώς, οποιαδήποτε σύνταξη ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή καταβάλλεται από αυτά τα δημόσια ταμεία σε κάτοικο Ελλάδας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

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

Σημειώνεται ότι, ύστερα από σχετική αλληλογραφία, η αρμόδια υπηρεσία του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας (Bundesministerium der Finanzen) μας πληροφόρησε ότι οι πιο κάτω αναφερόμενοι ασφαλιστικοί φορείς της Γερμανίας δεν είναι δημόσια ταμεία (Public Funds - Offentlichen Kassen):

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

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

· Αναφορικά με την παρ. (4), οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από τους οργανισμούς των δύο κρατών που περιοριστικά αναφέρονται σ' αυτή την παράγραφο, λόγω προηγούμενης απασχόλησης σ'

αυτούς τους οργανισμούς, φορολογείται μόνο στο κράτος στο οποίο έχουν ιδρυθεί οι οργανισμοί αυτοί (Γερμανία ή Ελλάδα, αντίστοιχα).

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

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

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που, από τις διατάξεις της οικείας σύμβασης, δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων έχει μόνο η Ελλάδα και το κράτος της πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη - Γερμανία) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της εν λόγω σύμβασης, ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται έναντι του αντίστοιχου ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, υποβάλλοντας σχετική αίτηση η οποία θα πρέπει να συνοδεύεται από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο εκδίδεται από την υπηρεσία μας κατόπιν αίτησής του (σχετ. η υπ' αριθ. 1053828/753/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1130/1.6.1999 εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).»

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, στο έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/08-10-2021 επισημαίνεται ότι: «5. Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (Ε.Ε.) 2016/1191, Κανονισμός (Ε.Ε.) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή αντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. Της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν. 2690/1999, όπως ισχύουν.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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 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, στο άρθρο 32 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι «....2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ»: «Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών. 1. Η πράξη

διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης 2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020 , Α. 1009/2019 , ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ , με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων. 3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. (...). Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου -

Ενδικοφανής προσφυγή 8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ . Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. 9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ . Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 4172/2013 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», 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) ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.....».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις», ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του

εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α)..... στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου.....».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.....».

Επειδή, με την Ε 2212/2021, με ΘΕΜΑ: «Διευκρινίσεις ως προς την έννοια της εφάπαξ αποζημίωσης για την ορθή εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (Α' 167)», διευκρινίζεται ότι: «Α)Β) Περιεχόμενο Με την εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ περιλαμβάνεται και η εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας. Γ) Πεδίο Εφαρμογής Η παρούσα εφαρμόζεται για την φορολόγηση σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ της εφάπαξ αποζημίωσης που λαμβάνουν φυσικά πρόσωπα για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης. Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 1. Με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013(ΚΦΕ) ορίζεται ότι με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Ο φόρος επιβάλλεται για ποσό αποζημίωσης άνω των 60.000 ευρώ 2.Από τη γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης,

χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη(ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του άρθρου 8του ν. 3198/1955). Συνεπώς στην έννοια της αποζημίωσης που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15του ΚΦΕ εντάσσεται και η αποζημίωση που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας ».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε σχετική ενημέρωση με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου από την Α.Α.Δ.Ε. για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έως την 01/03/2024, βάσει του με αριθμό πρωτ. Δ.Φ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ/22.01.2024 εγγράφου του τμήματος Β΄ της Διεύθυνσης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδόθηκε βάσει στοιχείων που έλαβε η Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από την φορολογική διοίκηση της Γερμανίας κατ' εφαρμογή των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022. Στο σώμα δε της πράξης αναφέρεται ότι «Η παρούσα εκδίδεται βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της χώρας προέλευσης των δεδομένων Γερμανίας».

Επειδή, στην δήλωση σύνταξης Οκτωβρίου 2018 της Υπηρεσίας Συντάξεων, που συνυποβάλει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναγράφεται ως ποσό κεφαλαιοποίησης σύνταξης για το έτος 2018 37.960,00€ και με την από 03-05-2018 επιστολή της γερμανικής εταιρίας

..... προσφέρεται η καταβολή εταιρικών συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων ως εφάπαξ ποσό. Ως εκ τούτου γίνεται προσφορά για το καταβληθέν στην προσφεύγουσα ποσό από την (Διεύθυνση:) που συνιστά κεφαλαιοποίηση εταιρικής σύνταξης και όχι εφάπαξ αποζημίωση ένεκα διακοπής της σχέσης εργασίας, η οποία συνέδεε το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και περί παράνομης επιβολής φόρου επι εφάπαξ αποζημιώσεως λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Αναφορικά με τον 3ο ισχυρισμό

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 προφορικά, 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, στο άρθρο 28 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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”. 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 οποιοδήποτε 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, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του Ανώτατου Ακυρωτικού (πρβλ. ΣτΕ 4447/2012), «(...) όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπομένου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (βάσει της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2018, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 05-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.

Φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2018:

Χρεωστικό ποσό : Ποσό: 29.680,01€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την με αρ. ειδοποίησης/06-03-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 (αρ. δήλωσης) του Προϊστάμενου της Ορεστιάδας με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 (Α.Χ.Κ. /).

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.