



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 28/3/2023

Αριθμός απόφασης: **34e**

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου**

**Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313332246**

**e mail : ded.thess@aade.gr**

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 1069/04-03-2014 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*».

Την από 05/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... του Δήμου ....., Ν. ....., Τ.Κ. ....., κατά της με αριθμό ...../4-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και,

όπως προκύπτει από τη ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της με αρ. ειδ. ....../27-10-2022 και αριθμό καταχώρησης δήλωσης ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....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:

1. Με την με αριθμό ...../4-11-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013.
2. Με την αριθ. ειδοπ. ....../27-10-2022 και αριθμό καταχώρησης δήλωσης ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 & 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου 1.531,81 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 79,18 €, ήτοι, συνολικό χρεωστικό ποσό **1.610,99 €**.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση που έλαβε από τη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά, προκειμένου να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 για να δηλώσει εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσό σύνταξης 498,00 € από Ιταλία και ποσό σύνταξης 15.101,10 € από Γερμανία, ήτοι συνολικό ποσό 15.599,10 €. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Ν. 4174/2013 και τη σχετική Ε 2162/2020 εγκύκλιο, με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 391 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης) της δήλωσης ποσό 15.599,10 από συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα ακόλουθα :

- Η σύνταξη που λαμβάνει από τη Γερμανία καταβάλλεται από τον Γερμανικό Κρατικό Ασφαλιστικό φορέα Deutsche Rentenversicherung Baden - Wurttemberg, ο οποίος είναι δημόσιος συνταξιοδοτικός

φορέας και ως εκ τούτου σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου XII του Α.Ν. 52/1967 περί αποφυγής διπλής φορολογίας, θα πρέπει να φορολογηθεί μόνο στη Γερμανία, ως Κράτος Πηγής.

- Η φορολογική αρχή λανθασμένα και αυθαίρετα και χωρίς να λάβει υπόψη ουσιαστικά αποδεικτικά στοιχεία προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση της δήλωσης φορολογικού έτους 2016, δηλώνοντας στον κωδικό 391 συνολικό ποσό 15.599,10 €, ενώ, σύμφωνα με το προσκομιζόμενο από 20/3/2017 πιστοποιητικό σύνταξης του αρμόδιου γερμανικού φορέα, το συνολικό καθαρό ποσό σύνταξης που λαμβάνει ανέρχεται στο ποσό των 13.507,98 € και αναλύεται ως ακολούθως : 6 μήνες X 1.102,27 € = 6.613,62 € και 6 μήνες X 1.149,06 € = 6.894,36€.

### **Ως προς τον ισχυρισμό περί εισοδήματος που απαλλάσσεται από το φόρο**

**Επειδή**, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α΄ 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 3**, 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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.», **άρθρο 9**, ότι : «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.», στο **άρθρο 67**, ότι : «6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται...»

**Επειδή**, περαιτέρω, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. **4174/2013** ΦΕΚ Α΄ 170/26-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 16**, 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** με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας, όπως κυρώθηκε με **Α.Ν. 52/1967** (ΦΕΚ 134/04.08.1967, τ. Α΄) ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρον XII*

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

(2) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω.

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

**Επειδή**, στην ΠΟΛ **1128/27-10-2006** ορίζεται 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.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο «σύνταξη» νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος «παρόμοιες αμοιβές» έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί «παρόμοια αμοιβή» η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία

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

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο «παροχές (annuities)». Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζωής.

Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοια φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου).

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.

Ακολουθως, 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 υποδιαίρεση 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. ....

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

## **Άρθρο XII**

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

Οι συντάξεις που καταβάλλουν οι ακόλουθοι ασφαλιστικοί φορείς:

- Landesversicherungs Anstalt (LVA)
- Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau-Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft
- Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
- 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».

**Επειδή** η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδόθηκε βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από την φορολογική διοίκηση της Γερμανίας και της Ιταλίας.

**Επειδή** από την ιστοσελίδα του ανωτέρω ασφαλιστικού οργανισμού Deutsche Rentenversicherung, μεταφρασμένη και στα Ελληνικά, διευκρινίζονται τα ακόλουθα : «Από την οργανωτική μεταρρύθμιση της συνταξιοδοτικής ασφάλισης της 1ης Οκτωβρίου 2005 όλοι οι

γερμανικοί φορείς συνταξιοδοτικής ασφάλισης φέρουν την ενιαία επωνυμία «Deutsche Rentenversicherung» (όπως «Deutsche Rentenversicherung Saarland» ή «Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See»). Συνολικά υπάρχουν 16 περιφερειακοί φορείς, στους οποίους ασφαρίζεται το σύνολο των εργατών και των ιδιωτικών υπαλλήλων. Ο ρόλος της Deutsche Rentenversicherung Bund διπλός: Παρέχει υποστήριξη ως περιφερειακός φορέας στους ασφαλισμένους του πρώην Bundesversicherungsanstalt für Angestellte - BfA (Ομοσπονδιακού Ιδρύματος Ασφάλισης Ιδιωτικών Υπαλλήλων) και σε ένα ανώτερο επίπεδο, χειρίζεται τα κοινά ζητήματα που αφορούν σε όλους τους φορείς συνταξιοδοτικής ασφάλισης».

**Επειδή** από τα προσκομιζόμενα νομίμως μεταφρασμένα έγγραφα, ήτοι την από 20/03/2017 βεβαίωση χορήγησης σύνταξης και την από 13/5/2022 Απόφαση της Γερμανικής Συνταξιοδοτικής Ασφάλισης Βάδης – Βυρτεμβέργης, δεν προκύπτει ο τομέας (δημόσιος ή ιδιωτικός) στον οποίο εργάστηκε ο προσφεύγων, ώστε, ως αποτέλεσμα αυτού, να κριθεί ποια χώρα έχει το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα. Ως εκ τούτου, ορθώς η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταχώρησε στον κωδικό 391 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης) της δήλωσης το ποσό της; Σύνταξης Γερμανίας. Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία και ο ισχυρισμός του περί μη φορολόγησης του επίμαχου ποσού στην Ελλάδα τυγχάνει απορριπτέος.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένης και αυθαίρετης οίκοθεν εκκαθάρισης της δήλωσης.**

**Επειδή** στο άρθρο 14 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: ...δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο, ...»

**Επειδή** η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, κατά την οίκοθεν υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης, καταχώρησε στον κωδικό 391 του εντύπου Ε1 της δήλωσης το ποσό των 15.599,10 € και συγκεκριμένα ποσό σύνταξης 498,00 € από Ιταλία και ποσό σύνταξης 15.101,10 € από Γερμανία.

**Επειδή** σύμφωνα με τη νομίμως μεταφρασμένη από 20/03/2017 Βεβαίωση χορήγησης σύνταξης του γερμανικού ασφαλιστικό φορέα Deutsche Rentenversicherung Baden – Wurttemberg βεβαιώνεται ότι το καθαρό ποσό σύνταξης που ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2016 είναι το εξής :

Από 01/01/2016 :	
Ποσό σύνταξης μικτό	1.232,27 €
Ποσό εισφοράς στην ασφάλιση υγείας	89,95 €
Συμπληρωματική εισφορά συνταξιούχου στην ασφάλιση υγείας	11,09 €



Εισφορά στην ασφάλιση φροντίδας	28,96 €
Καταβλητέο ποσό (καθαρό)	<b>1.102,27 €</b>
Από 01/07/2016 :	
Ποσό σύνταξης μικτό	1.284,58 €
Ποσό εισφοράς στην ασφάλιση υγείας	93,77 €
Συμπληρωματική εισφορά συνταξιούχου στην ασφάλιση υγείας	11,56 €
Εισφορά στην ασφάλιση φροντίδας	30,19 €
Καταβλητέο ποσό (καθαρό)	<b>1.149,06 €</b>

Επομένως προκύπτει με σαφήνεια ότι το καθαρό ετήσιο ποσό σύνταξης Γερμανίας που έλαβε ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε 13.507,98 € και αναλύεται ως ακολούθως : 6.613,62 € (6 μήνες X 1.102,27 €) και 6.894,36 € (6 μήνες X 1.149,06 €).

Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται **δεκτός** και το ποσό που θα πρέπει να καταχωρηθεί στον κωδικό 391 της κρινόμενης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 είναι 14.005,98 € (Συντάξεις Γερμανίας 13.507,98 € + Συντάξεις Ιταλίας 498,00 €).

Ως προς την επιβολή της με αριθμό ...../4-11-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016

**Επειδή** με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) 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 του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως

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

**Επειδή** εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε, ως όφειλε, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 για να δηλώσει το εισόδημά του από συντάξεις προέλευσης Γερμανίας και Ιταλίας και επομένως ορθώς του επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης το προσβαλλόμενο πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., ως ακολούθως :

1. Την **επικύρωση** της με αριθμό ...../4-11-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.
2. Την **τροποποίηση** της με αρ. ειδοπ. ....../27-10-2022 και αριθμό καταχώρησης δήλωσης ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016, καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης να προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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