



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 28/06/2023
Αριθμ. Αποφ.: 379

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/01-02-2023 (αριθμ.δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2017 της προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ/09-03-2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/01-02-2023 (αριθμ.δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2017 της προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 12.713,53€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.710,41€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 14.423,94€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/23-05-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/23-05-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 128,25€.

Η αρμόδια ΔΟΥ Κατερίνης προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με οίκοθεν υποβολή 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και των ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση από την ανταλλαγή πληροφοριών με τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας, ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος εισέπραξε το συνολικό ποσό των 44.270,40€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή δηλώνει ότι λαμβάνει τρεις συντάξεις από τη Γερμανία: α) από το δημόσιο νοσοκομείο, β) από την εργασία του στο δημόσιο νοσοκομείο (ακαδημαϊκό εκπαιδευτικό νοσοκομείου του Ελεύθερου Πανεπιστημίου του ως Διευθυντής στα τμήματα Αναισθησιολογίας και εντατικής θεραπείας) καθώς και από την εργασία του ως Λέκτορας του πανεπιστημίου του και γ) Επιπλέον εισπράττει από το ανωτέρω δημόσιο νοσοκομείο σύνταξη λόγω της θέσης του ως Διευθυντής.

Ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

1. Νομικά πλημμελής η πράξη, άλλως ακυρωτέα ως μη αιτιολογημένη άλλως ως μη τεκμηριωμένη. Η φορολογική αρχή ουδέποτε αιτιολόγησε με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, γιατί νομιμοποιείται να προσθέσει τα εν λόγω ποσά που αναφέρονται στο ενημερωτικό έγγραφο του Γερμανικού Δημοσίου στα φορολογητέα εισοδήματα στην Ελλάδα. Η φορολογική αρχή όφειλε να κρίνει και να αιτιολογήσει αν και κατά πόσο συντρέχουν οι προϋποθέσεις, προκειμένου τα εισοδήματα που αναφέρονται στο ενημερωτικό των γερμανικών φορολογικών αρχών να υπόκεινται σε φορολόγηση στην Ελλάδα. Το έγγραφο αυτό αναφέρει μόνο καταβολές και τίποτε άλλο και δεν καθορίζει τη χώρα φορολόγησης.
2. Μη νόμιμος ο καταλογισμός των εν λόγω συντάξεων, ως συντάξεων φορολογητέων στην Ελλάδα. Οι εν λόγω συντάξεις είναι φορολογητέες στη Γερμανία. Από το σύνολο των προσκομιζόμενων εγγράφων (σχετ. 9, 10, 11 & 12) αποδεικνύεται ότι οι συντάξεις που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα αφορούσαν συντάξεις που καταβλήθηκαν από Δημόσια Ταμεία κατά την έννοια της περίπτωσης 3 του άρθρου 12 του Α.Ν. 52/1967 και ως εκ τούτου δέον να κριθεί ότι δεν φορολογούνται στην Ελλάδα. Τόσο το έγγραφο του Συνταξιοδοτικού Ταμείου Ιατρών του, όσο και το έγγραφο του Ευαγγελικού Ταμείου Επικουρικών Συντάξεων αναφέρεται ότι τα εν λόγω ταμεία είναι πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Οι δε συντάξεις καταβάλλονται λόγω της εξαρτημένης εργασίας που παρείχε σε δημόσιους φορείς κατά τον εργασιακό του βίο. Η δε φορολογική αρχή έσφαλε κατά το μέρος που θεώρησε ότι τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στην Ελλάδα, διότι ο προσφεύγων επικαλέστηκε το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που αφορά η εν λόγω σύνταξη και το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.
3. Περιορισμός των εν λόγω ποσών κατά το ποσό των καταβληθεισών εισφορών. Σε κάθε περίπτωση, το φορολογητέο ποσό δέον να μειωθεί κατά το ποσό της μηνιαίας καταβολής εισφορών ύψους 526,06€ όπως προκύπτει με βάση το προσκομιζόμενο (σχετικό 13) έγγραφο του Χανσεατικού Ταμείου Υγείας. Αυτό άλλωστε προκύπτει από την απλή αντιπαραβολή των κατατεθειμένων ποσών συντάξεων (σχετ.14) με τα υπολογισθέντα από τη φορολογική αρχή ποσά.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 "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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης."

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 του ν. 4174/2013 : «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, στο άρθρο 32 του Ν 4174/2013 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, 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, με τον Α.Ν. 52/1967(1) (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') κυρώθηκε η Σύμβασις ΕΛΛΑΔΟΣ – ΟΜΟΣΠΟΝΔΟΥ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΤΗΣ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ, σύμφωνα με την οποία:

«Άρθρο 1 –

(1) Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι: 1. Εν τη Ομοσπόνδω Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής «φόροι της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας»). 2. Εν τω Βασιλείω της Ελλάδος ο

φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος επί νομικών προσώπων (καλούμενοι εφεξής «Ελληνικός φόρος»). (2) Η παρούσα συμφωνία εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου ή ουσιωδώς παρομοίου φόροεπιβληθησομένου επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.

Άρθρο 12 - (1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτύμνεται 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 Ομοσπονδου 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 αποζημίωσις δια τραυματισμόν ή βλάβην προξενηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω».

Επειδή, με την Πολ. 1128/14-5-2001 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη 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), ως εξής: «...Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου XII της ίδιας σύμβασης, ορίζεται ότι: «...Παρ. (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές πλην των αναφερομένων στην παράγραφο (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των Συμβαλλομένων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου Συμβαλλομένου κράτους, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

Παρ. (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιαιρέσή της φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα

Παρ. (3): **Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδιά της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους φορολογούνται μόνο στην Γερμανία.**

Παρ. (4): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), φορολογούνται μόνο στην Γερμανία. Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους αντίστοιχους οργανισμούς της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

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

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

-Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου (1) του άρθρου 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 παραγράφους (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της Πηγής του Εισοδήματος

-Από τις διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) προκύπτει ότι, το αποφασιστικό κριτήριο βάσει του οποίου, θα κριθεί σε ποιά διάταξη θα υπαχθεί σύνταξη ή περιοδική παροχή προερχόμενη από πηγές του ενός Συμβαλλόμενου κράτους και καταβαλλόμενη σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου κράτους, είναι το νομικό καθεστώς του ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη ή την περιοδική παροχή, ανεξάρτητα όσον αφορά στην σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (Δημόσιο - Ιδιωτικό).

[...]

Στην περίπτωση της Γερμανίας αναφορικά με τις διατάξεις της παραγράφου (3), σημειώνεται ότι η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας μας πληροφόρησε ότι με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Öffentlichen 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 καταβάλλουν τις συντάξεις των Δημοσίων Υπαλλήλων.

Συνεπώς οποιαδήποτε σύνταξη ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή καταβάλλεται από αυτά τα Δημόσια ταμεία, σε κάτοικο Ελλάδας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

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

Σημειώνεται ότι ύστερα από σχετική αλληλογραφία, η Αρμόδια Υπηρεσία του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών της Γερμανίας (Bundesministerium der Finanzen) μας πληροφόρησε ότι οι πιο κάτω αναφερόμενοι ασφαλιστικοί φορείς της Γερμανίας δεν είναι Δημόσια Ταμεία (Public Funds - Öffentlichen Kassen):

- Landesversicherungs Anstalt (LVA)
- Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau - Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft
- Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
- Daimler Benz Unterstützungskasse GmbH.

Επομένως οι συντάξεις ή οι περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους πιο πάνω ασφαλιστικούς φορείς της Γερμανίας σε κατοίκους Ελλάδος, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 της Σύμβασης μόνο στην Χώρα κατοικίας του δικαιούχου συνταξιούχου (δηλαδή στην Ελλάδα). [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την 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 – «Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη.

Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

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.

[...]

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 εργάστηκε ο συνταξιούχος και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.**

Α. 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:

q Landesversicherungs Anstalt (LVA)

q Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft

q Bergbau-Berufsgenossenschaft

q Bundesknappschaft

q Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte

q Daimler Benz Unterstutzungskasse 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, 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)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι συντάξεις που λαμβάνει από τη Γερμανία προέκυψαν κατόπιν εργασίας του ως γιατρού, στο δημόσιο νοσοκομείο ... και στο δημόσιο νοσοκομείο, στο οποίο υπήρξε και διευθυντής, καθώς και λέκτορας στο πανεπιστήμιο του και ως εκ τούτου η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει σε ακριβή μετάφραση:

α)την από 01-12-2022 επιστολή του Συνταξιοδοτικού Ταμείου Ιατρών του ... (... ..), σύμφωνα με την οποία το ως άνω ταμείο είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το οποίο καταβάλλει συντάξεις και σε ιατρούς που εργάστηκαν ως Δημόσιοι υπάλληλοι ή ως μισθωτοί στο δημόσιο τομέα, γεγονός που επιβεβαιώνει, καθώς και σε συμβεβλημένους ιατρούς, ενώ δηλώνει αναρμόδιο σχετικά με τη φορολογική νομοθεσία (σχετ.9).

β)Το από 18-11-2022 έγγραφο του Ταμείου Επικουρικών Συντάξεων (... zusatzversorgungskasse), το οποίο επιβεβαιώνει ότι είναι ίδρυμα δημοσίου δικαίου, αλλά δεν γνωρίζει εάν η σύνταξη που καταβάλλει στον προσφεύγοντα φορολογείται στην Ελλάδα ή όχι. (σχετ.10)

γ)Την από 01-09-2008 επιστολή του ... ΤΑΜΕΙΟΥ (..... KRANKENKASSE) που βεβαιώνει ότι ο υπόχρεος λαμβάνει σύνταξη η οποία υπόκειται σε υποχρεωτικές εισφορές, (για σύνολο συνταξιοδοτικών παροχών 3.140,67€ πρέπει να καταβάλλει εισφορές ύψους 526,06€). (σχετ. 13)

Περαιτέρω, προσκόμισε τέσσερα (4) ακόμη δικαιολογητικά έγγραφα στη Γερμανική γλώσσα, χωρίς μετάφραση.

Επειδή, από την εικόνα αποδοχών του taxisnet προκύπτει ότι, κατόπιν αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων αλλοδαπής και της Ελλάδας, αναρτήθηκαν τρεις βεβαιώσεις αποδοχών που αφορούν εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης προερχόμενα από τη Γερμανία, συνολικού ποσού 44.270,40€, ως εξής:

- σύνταξη ποσού 23.864,82€ που προέρχεται από τον γερμανικό φορέα ασφάλισης συντάξεων «Evangelische Zusatzversorgungskasse» (Ευαγγελικό Ταμείο)
- σύνταξη ποσού 4.167,78€ που προέρχεται από το γερμανικό φορέα ασφάλισης συντάξεων «Deutsche Rentenversicherung»
- σύνταξη ποσού 16.237,80€ που προέρχεται από το γερμανικό φορέα ασφάλισης συντάξεων «.....» (συνταξιοδοτικό ταμείο Ιατρών του

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1128/2006 για να υπαχθούν οι συντάξιμες αποδοχές του προσφεύγοντα που έλαβε από τη Γερμανία, στη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 12 του Α.Ν. 52/1967 (Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα – Γερμανίας), περί αποκλειστικής φορολόγησης στη Γερμανία, θα πρέπει ο προσφεύγων να καταθέσει βεβαίωση σχετικά με τον τομέα που (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάστηκε ο συνταξιούχος και το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης..

Το Ευαγγελικό Ταμείο επικουρικών συντάξεων και το Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ιατρών του αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι καταβάλλουν συντάξεις μόνο σε δημοσίους υπαλλήλους του Γερμανικού κράτους.

Απαραίτητο στοιχείο είναι η βεβαίωση της εργασιακής σχέσης, βάσει της οποίας προέκυψε η καταβολή της εκάστοτε συντάξιμης αποδοχής.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία της Γερμανικής φορολογικής αρχής που να αποδεικνύουν τη φορολόγηση των εν λόγω συντάξεων από το Γερμανικό κράτος.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει με σαφήνεια εάν ο ασφαλιστικός φορέας του προσφεύγοντα εμπίπτει στα ανωτέρω οριζόμενα, ώστε να υπαχθεί στις διατάξεις του άρ.12 παρ.3 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γερμανίας.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων, στα πλαίσια του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ., δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά στοιχεία για τη στοιχειοθέτησή της.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **04-03-2023** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 14.423,94€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/01-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, (με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση με αριθ./2023) φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης.

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

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Μαβινίδου Κυράτσα

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.