



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/06/2026

Αριθμός απόφασης: 1408

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

E-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
- δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της 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»,

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από 17-02-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατοίκου επί της οδού , κατά της από 3.2.2026 απορριπτικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί του με αριθ. αιτήματος, κατ' άρθρο 74 του ΚΦΔ, με αίτημα την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της από 24.04.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-02-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 03.02.2026 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς απορρίφθηκε το με αριθ. αίτημα της προσφεύγουσας, το οποίο υποβλήθηκε στα πλαίσια του άρθρου 74 του ΚΦΔ, περί ακύρωσης άλλως τροποποίησης της από 24.04.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018. Ειδικότερα, δυνάμει της με αριθ. οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018, η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στα εισοδήματα της προσφεύγουσας τη σύνταξη χηρείας που έλαβε από την αλλοδαπή (Γερμανία), βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αρ.ειδοπ.....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τελικό χρεωστικό ποσό για καταβολή φόρου 13.496,54€, έναντι μηδενικού ποσού βάσει της αρχικής υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

- 1.Μη νόμιμη η παράλειψη εφαρμογής της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Γερμανίας. Αποκλειστική φορολόγηση του κτηθέντος εισοδήματος, στον τόπο απόκτησης με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Επιπλέον παράνομη η επιβολή φόρου, εισοδήματος προερχόμενου από τη Γερμανία που εισπράχθηκε ως σύνταξη χηρείας από το Γερμανικό Δημόσιο κατά το επίδικο φορολογικό έτος και το οποίο έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση στη Γερμανία.
- 2.Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας των άρθρων 27, 31, 33 και 36 του ΚΦΔ και παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
- 3.Παραβίαση δεδουλευμένου κατ' άρθρο 5 και 197 του Κ.Δ.Δ.. ΑΔ ΗΟC κρίση επί του εν λόγω ζητήματος με την με αριθ. αμετάκλητη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.
- 4.Παραβίαση των αρχών του Κράτους Δικαίου, Ασφάλειας Δικαίου, χρηστής διοικήσεως, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και αναλογικότητας.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι : «Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ-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. 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.», στο δε άρθρο 5 του ΚΦΕ, 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,

β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, [...]

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.» και στο άρθρο 67, ότι : « [...] 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν....».

Επειδή, περαιτέρω, με το α.ν. 52/1967 κυρώθηκε η συμφωνία μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας, όπου ορίζονται τα εξής : «**Άρθρον Ι.**

(1) Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι:

1. Εν τη Ομοσπονδία Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής «φόροι της Ομοσπονδίας 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 φόρου επιβληθησομένου επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων. **Άρθρον ΙΙ** (1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει: 1...8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενθείσας βλάβας.....**Άρθρον ΧΙΙ.** (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.....**Άρθρον ΧΧ** (1) Εάν κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών αποδείξη ότι αι ενέργειαι των φορολογικών αρχών των Συμβαλλομένων Κρατών έσχον ή θα έχωσιν ως αποτέλεσμα την διπλήν φορολογίαν εν αντιθέσει προς τας διατάξεις της παρούσης συμφωνίας δικαιούται ούτος όπως θέση υπ' όψιν την περίπτωσίν του ενώπιον του Κράτους του οποίου τυγχάνει κάτοικος. Εάν η αίτησίς του θεωρηθή βάσιμος η αρμοδία κρατική αρχή ενώπιον της

οποίας ετέθη αύτη, οφείλει να προέλθῃ εἰς συμφωνίαν μετὰ τῆς αρμοδίας αρχῆς τοῦ ἐτέρου Κράτους πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας.

(2) Πρὸς ἄρσιν τῶν δυσχερειῶν ἢ ἀμφιβολιῶν ἐν τῇ ἐρμηνείᾳ ἢ ἐφαρμογῇ τῆς παρούσης συμφωνίας ἢ ἐν σχέσει πρὸς τὰ σχετικὰς διατάξεις συμφωνιῶν συναφθεισῶν μεταξὺ τῶν Συμβαλλομένων Κρατῶν μετὰ τρίτων τοιοῦτων, αἱ αρμόδιαι αρχαὶ τῶν Συμβαλλομένων Κρατῶν δεόν ὅπως προέλθουν εἰς ἀμοιβαίαν συμφωνίαν τὸ ταχύτερον δυνατόν.»

Επειδὴ, με τὴν ΠΟΛ.1128/14.5.2001 με θέμα «Φορολογικὴ μεταχείριση συντάξεων βάσει τῶν διατάξεων τῆς σύμβασης Ἑλλάδας - Γερμανίας γιὰ τὴν ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967)», τῆς Διεύθυνσης Διεθνῶν Οικονομικῶν Σχέσεων διευκρινίσθησαν τὰ ἀκόλουθα : « Μεταξὺ Ἑλλάδας καὶ Ο.Δ. Γερμανίας ἔχει υπογραφεῖ σύμβαση ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας εἰσοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α'/4.8.1967), οἱ σχετικὲς διατάξεις τῆς ὁποίας ἔχουν ἐφαρμογὴ ἀναφορικὰ με τὴ φορολογικὴ μεταχείριση τῶν συντάξεων ποὺ λαμβάνει κάτοικος τοῦ ἐνὸς συμβαλλόμενου κράτους ἀπὸ πηγῆς τοῦ ἄλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα:

Με τὶς διατάξεις τῶν παρ. (8) καὶ (9) τοῦ ἀρθροῦ II τῆς σύμβασης, ὀρίζεται ὅτι: Παράγραφος (8): "Ὁ ὅρος "σύνταξις" σημαίνει περιοδικὰ πληρωμάς, αἵτινες γίνονται διὰ παρασχεθείσας υπηρεσίας ἢ ὡς ἀποζημίωσις διὰ προξενηθείσας βλάβας".

[...]

Περαιτέρω, σύμφωνα με τὶς διατάξεις τῶν παρ. (1), (2), (3), (4) καὶ (5) τοῦ ἀρθροῦ XII τῆς ἴδιας σύμβασης, ὀρίζεται ὅτι:

Παράγραφος (1): Συντάξεις καὶ περιοδικὲς παροχές, πλὴν τῶν ἀναφερόμενων στὶς παρ. (2) καὶ (3), ποὺ ἀποκτώνται ἀπὸ κάτοικο ἐνὸς τῶν συμβαλλόμενων κρατῶν καὶ προέρχονται ἀπὸ πηγῆς ἐντὸς τοῦ ἄλλου συμβαλλόμενου κράτους, φορολογοῦνται μόνον στὸ κράτος κατοικίας τοῦ δικαιούχου τῆς σύνταξης ἢ τῆς περιοδικῆς παροχῆς.

Παράγραφος (2): Συντάξεις καὶ περιοδικὲς παροχές ποὺ καταβάλλονται ἀπὸ τὸ Δημόσιο τῆς Ἑλλάδας ἢ ἀπὸ ὁποιαδήποτε πολιτικὴ υποδιείρησέ της, φορολογοῦνται μόνον στὴν Ἑλλάδα.

Παράγραφος (3): Συντάξεις καὶ περιοδικὲς παροχές ποὺ καταβάλλονται ἀπὸ τὸ Δημόσιο τῆς Ο.Δ. τῆς Γερμανίας (.....) ἢ ἀπὸ τὰ κρατίδιά της ἢ τὶς πολιτικὲς υποδιαιρέσεις τους, φορολογοῦνται μόνον στὴ Γερμανία.

Απὸ τὶς παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τὰ ἀκόλουθα:

Σύμφωνα με τὶς διατάξεις τῆς παρ. (1) τοῦ ἀρθροῦ XII τῆς σύμβασης, παραχωρεῖται στὸ κράτος κατοικίας τοῦ δικαιούχου τῆς σύνταξης ἢ τῆς περιοδικῆς παροχῆς τὸ ἀποκλειστικὸ δικαίωμα φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος αὐτοῦ, με ἐξαίρεση τὰ εἰσοδήματα ποὺ ἀναφέρονται στὶς παρ. (2), (3), (4) καὶ (5) τοῦ ἴδιου ἀρθροῦ, ὅπου τὸ ἀποκλειστικὸ δικαίωμα φορολογίας ἔχει τὸ κράτος τῆς πηγῆς τοῦ εἰσοδήματος.

Απὸ τὶς διατάξεις τῶν παρ. (2) καὶ (3) προκύπτει ὅτι τὸ ἀποφασιστικὸ κριτήριον βάσει τοῦ οὐοίου θα κριθεῖ σε ποία διάταξη θα υπαχθεῖ σύνταξη ἢ περιοδικὴ παροχὴ προερχόμενη ἀπὸ πηγῆς τοῦ ἐνὸς συμβαλλόμενου κράτους καὶ καταβαλλόμενη σε κάτοικο τοῦ ἄλλου συμβαλλόμενου κράτους, εἶναι τὸ νομικὸ καθεστῶς τοῦ ασφαλιστικοῦ φορέα ποὺ καταβάλλει τὴ σύνταξη ἢ τὴν περιοδικὴ παροχὴ, ἀνεξάρτητα ὅσον ἀφορᾷ στὴ σύνταξη ἀπὸ τὸν τομέα προηγούμενης ἀπασχόλησης (δὴμόσιο - ἰδιωτικὸ).

[...]

Στὴν περίπτωση τῆς Γερμανίας, ἀναφορικὰ με τὶς διατάξεις τῆς παρ. (3), σημειώνεται ὅτι ἡ αρμόδια υπηρεσία τοῦ Υπουργείου Οικονομικῶν τῆς Γερμανίας μας πληροφόρησε ὅτι με τὸν ὅρο

"Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας" (.....), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά) για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων. Συνεπώς, οποιαδήποτε σύνταξη ή οποιαδήποτε περιοδική παροχή καταβάλλεται από αυτά τα δημόσια ταμεία σε κάτοικο Ελλάδας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στη Γερμανία. Αντίθετα, εάν η σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο, πλην των ανωτέρω, ασφαλιστικό φορέα της Γερμανίας σε κάτοικο Ελλάδας, τότε η σύνταξη ή περιοδική παροχή δεν υπάγεται στις διατάξεις της παρ. (3), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

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

Επειδή, επιπροσθέτως σχετικές διευκρινίσεις επί των διατάξεων της προαναφερθείσας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος περιλαμβάνονται στην ΠΟΛ. 1128/27-0-2006 (αρ. πρωτ. 1095036/2681/ΔΟΣ «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος». Ειδικότερα σύμφωνα με τον πίνακα που εμπεριέχεται στην ως άνω ΠΟΛ., σχετικά με τη 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) Northwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft Bergbau-Berufsgenossenschaft q Bundesknappschaft Bundesversicherungsanstalt fur Angestellte 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 (.....) 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 (.....), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατιδίων, δημοτικά) για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων.»

Επειδή, η κυρωθείσα με το άρθρο πρώτο του ν. 1497/1984 (Α' 108) Σύμβαση της Χάγης της 5ης Οκτωβρίου 1961, ορίζει στο άρθρο 1, ότι : ««Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα δημόσια

έγγραφα που έχουν συνταχθεί στο έδαφος ενός συμβαλλομένου Κράτους και πρέπει να προσαχθούν στο έδαφος άλλου συμβαλλομένου Κράτους. Κατά την έννοια της παρούσας Συμβάσεως, ως δημόσια έγγραφα θεωρούνται: α) τα έγγραφα που προέρχονται από αρχή ή δημόσιο υπάλληλο δικαιοδοτικού οργάνου του Κράτους, β) τα διοικητικά έγγραφα», στο άρθρο 2 ότι: «Κάθε συμβαλλόμενο Κράτος απαλλάσσει από την επικύρωση τα έγγραφα στα οποία εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση και που πρέπει να προσαχθούν στο έδαφός του ...», στο άρθρο 3 ότι: «Η μόνη διατύπωση που είναι δυνατό να απαιτηθεί για να βεβαιωθεί η γνησιότητα της υπογραφής, η ιδιότητα με την οποία ενήργησε ο υπογράφων το έγγραφο και, ενδεχομένως, η ταυτότητα της σφραγίδας ή του επισήματος που φέρει το έγγραφο είναι η επίθεση της επισημείωσης της προβλεπόμενης στο άρθρο 4, που χορηγείται από την αρμόδια αρχή του Κράτους από το οποίο προέρχεται το έγγραφο», στο άρθρο 4 ότι: «Η επισημείωση που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1 τίθεται στο ίδιο το έγγραφο ή σε πρόσθεμα. Πρέπει να είναι σύμφωνη με το υπόδειγμα που είναι προσαρτημένο στη Σύμβαση. Είναι ωστόσο δυνατό να συντάσσεται στην επίσημη γλώσσα της αρχής που τη χορηγεί. Τα στοιχεία που περιέχει είναι δυνατό να δίνονται και σε μία δεύτερη γλώσσα. Ο τίτλος "Apostille (Convention de la Haye du 5 Octobre 1961)" "Επισημείωση (Σύμβαση της Χάγης της 5 Οκτωβρίου 1961)" πρέπει να αναφέρεται στη γαλλική γλώσσα» και στο άρθρο 5 « Η επισημείωση χορηγείται με αίτηση του υπογράφοντος το έγγραφο ή κάθε κομιστή του εγγράφου. Δεόντως συμπληρωμένη, πιστοποιεί τη γνησιότητα της υπογραφής, την ιδιότητα με την οποία ενήργησε ο υπογράφων το έγγραφο, και, ενδεχομένως, την ταυτότητα της σφραγίδας ή του επισήματος που φέρει το έγγραφο». Τέλος, ο ν. 3712/2008 (Α' 225) ορίζει στο άρθρο 3 ότι: « 1. Αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, όπως αυτά ορίζονται από τη Σύμβαση της Χάγης, που έχει κυρωθεί με το ν. 1497/1984 (ΦΕΚ 108 Α'), μεταφράζονται εφόσον φέρουν την επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης "APOSTILLE" όταν προέρχονται από αρχή χώρας συμβεβλημένης με τη Σύμβαση αυτή. 2. Σε κάθε άλλη περίπτωση, τα παραπάνω έγγραφα θα πρέπει να φέρουν επικύρωση από την ελληνική προξενική αρχή στη χώρα προέλευσης ή από την προξενική αρχή της χώρας αυτής στην Ελλάδα. ».

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει, ότι κατά το υπό κρίση έτος 2018 εισέπραξε από το Γερμανικό Δημόσιο (Εθνική Υπηρεσία Απονομής Μισθών και Συνταξιοδοτικών Παροχών Δημοσίων Υπαλλήλων του Κρατιδίου) ως σύνταξη χηρείας του αποβιώσαντος συζύγου της το συνολικό ποσό των 29.109,06€ (ακαθάριστο ποσό 34.183,98€ μείον παρακράτηση φόρου 5.074,92€). Για το συνολικό αυτό ποσό έχει ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία, σύμφωνα με την εκεί υποβληθείσα Φορολογική της Δήλωση και το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Düsseldorf Siid) με ταυτόχρονη ολοσχερή εξάντληση της φορολογικής της υποχρέωσης. Εντούτοις, η φορολογική αρχή υπέβαλε οίκοθεν την με αριθ. /24.04.2024 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και πρόσθεσε στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης, για το οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης το ποσό των 34.183,98 €, με αποτέλεσμα να φορολογείται παντελώς παράνομα δεύτερη φορά και στην Ελλάδα το συγκεκριμένο ποσό, το οποίο μάλιστα καταβλήθηκε από το Γερμανικό Δημόσιο. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της ανήρτησε στη σχετική εφαρμογή υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής : α) αντίγραφο της από 07/08/2025 βεβαίωσης συνταξιοδοτικών παροχών της Εθνικής Υπηρεσίας Μισθών και Συνταξιοδοτικών Παροχών Δημοσίων Υπαλλήλων (".....") σε επίσημη μετάφραση, στην οποία εμπεριέχονται οι ακαθάριστες ετήσιες αποδοχές με τη μορφή σύνταξης χηρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του

δημοσιοϋπαλληλικού δικαίου, για τα έτη 2014 έως 2022 και β) αντίγραφο της με αριθ. απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν άσκησης της με αριθ. ΠΡ προσφυγής της κατά της με αριθ. απορριπτικής απόφασης της υπηρεσίας μας, που αφορούσε σε σύνταξη που έλαβε η προσφεύγουσα από τον ως άνω φορέα κατά το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, για το ίδιο ακριβώς ζήτημα ήτοι, τη φορολόγηση ή μη, της σύνταξης που εισέπραξε η προσφεύγουσα, ως σύνταξη χηρείας από το Γερμανικό Δημόσιο, κατά το φορολογικό έτος 2014, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, με τη με αριθ. Απόφασή του έκρινε ότι η ως άνω σύνταξη χηρείας, που έλαβε η προσφεύγουσα από την Κρατική Υπηρεσία Μισθοδοσίας και Συντάξεων (".....") κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου XII της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που συνήφθη μεταξύ της Ελλάδας και της και δε φορολογείται στην Ελλάδα. Ειδικότερα, το Δικαστήριο αφού έλαβε υπόψη του : α) ότι η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το φορολογικό έτος 2014, β) την από 26/09/2023 βεβαίωση συνταξιοδοτικών παροχών της Κρατικής Υπηρεσίας Μισθοδοσίας και Συντάξεων(.....) σε επίσημη μετάφραση και την επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης (Apostille), την οποία προσκόμισε η προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αριθ. δικαστικής απόφασης και από την οποία προκύπτει αφενός, ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το ένδικο έτος το ποσό των 30.410,00 ευρώ ως σύνταξη χηρείας (του θανόντος από το έτος 2008 συζύγου της, ο οποίος εργαζόταν ως Καθηγητής σε γερμανικό Πανεπιστήμιο) και αφετέρου, ότι το εν λόγω ταμείο αποτελεί κρατικό φορέα ασφάλισης, ο οποίος καταβάλλει συνταξιοδοτικές παροχές βάσει της δημοσιοϋπαλληλικής νομοθεσίας, έκρινε ότι το ταμείο ".....") αποτελεί Δημόσιο Ταμείο της Γερμανίας, ήτοι ταμείο που έχει ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακό, ομόσπονδο, κρατίδιο, δημοτικό) για να καταβάλλει τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, και, συνεπώς, η καταβαλλόμενη σε αυτή σύνταξη χηρείας υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου XII της, κυρωθείσας με το άρθρο μόνον του α.ν. 52/1967, Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που συνήφθη μεταξύ της Ελλάδας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, και, άρα, φορολογείται αποκλειστικά στη Γερμανία, κατ' αποδοχή του σχετικού ισχυρισμού της προσφυγής ως βάσιμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου XII της μεταξύ της Ελλάδας και της Σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην οποία υπάγεται και ο φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων, προκύπτει ότι συντάξεις προερχόμενες από πηγές του ενός συμβαλλόμενου κράτους (κράτος πηγής), που καταβάλλονται σε κάτοικο του έτερου συμβαλλόμενου κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, ή έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο δημόσιο τομέα του πρώτου μνημονευθέντος κράτους και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παρ. 2 και 3 της ως άνω Σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου των παροχών. Αντιθέτως, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου XII της ως άνω Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο της(.....) ή από τα ομόσπονδα κρατίδιά της ή τις πολιτικές τους υποδιαιρέσεις, ήτοι από ταμεία (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατών, δημοτικά), που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές Υπηρεσίες της Γερμανίας για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων (ομοσπονδιακών, κρατικών, δημοτικών υπαλλήλων), φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Επομένως, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου XII της οικείας Σύμβασης, επιφυλάσσεται, κατ' εξαίρεση της γενικής διάταξης της

παρ. 1 του ως άνω άρθρου (XII), στο κράτος πηγής το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος, που προέρχεται από συντάξεις δημοσίων υπαλλήλων και ως εκ τούτου, οποιαδήποτε σύνταξη καταβάλλεται από τα ως άνω Δημόσια Ταμεία σε κάτοικο Ελλάδας φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

Επειδή, εξάλλου με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1128/14-05-2001 και ΠΟΛ. 1128/27-10-2006, προσδιορίστηκαν οι ασφαλιστικοί φορείς της Γερμανίας, οι οποίοι δεν αποτελούν Δημόσια Ταμεία (.....), μεταξύ αυτών, ωστόσο δεν περιλαμβάνεται ο εν θέματι ασφαλιστικός φορέας "....." (Κρατική Υπηρεσία Μισθοδοσίας και Συντάξεων).

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω και ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη: α) ότι η προσφεύγουσα ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το φορολογικό έτος 2018, β) την από 07/08/2025 βεβαίωση συνταξιοδοτικών παροχών της Κρατικής Υπηρεσίας Μισθοδοσίας και Συντάξεων(.....) σε επίσημη μετάφραση, στην οποία υπάρχει επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης (Apostille) και από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά το ένδικο έτος (2018) το ποσό των 34.183,98 ευρώ ως σύνταξη χηρείας και γ) τη με αριθμό Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία το εν λόγω ταμείο αποτελεί κρατικό φορέα ασφάλισης, ο οποίος καταβάλλει συνταξιοδοτικές παροχές βάσει της δημοσιοϋπαλληλικής νομοθεσίας, η Υπηρεσία μας κρίνει ότι η καταβαλλόμενη σε αυτή σύνταξη χηρείας ύψους 34.183,98€, υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου XII της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που συνάφθηκε μεταξύ της Ελλάδας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, και, άρα, φορολογείται αποκλειστικά στη Γερμανία. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό κατάθεσης/17-02-2026 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς να προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.