



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12.12.18
Αριθμός απόφασης: 5019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/17.7.18 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ειδοποίησης/17.7.18 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **2.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τη με αριθμό ειδοποίησης/17.7.18 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 2.233,19 €, βάσει της αρ. δήλωσης στην οποία είχε καταχωριστεί στον κωδικό 304 ποσά από κύρια σύνταξη ΕΦΚΑ/ΤΑΠ-ΟΤΕ ύψους 10.150,87 €.

Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος, με τις αρ./3.7.18 και/5.7.18 αιτήσεις της προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων ζητούσε τη μη φορολόγηση της σύνταξης που λαμβάνει από το πρώην ΤΑΠ-ΟΤΕ στην Ελλάδα ως ποσό φορολογούμενο αποκλειστικά στο Με τη με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Α/20.7.18 απάντηση της εν λόγω Υπηρεσίας κρίθηκε ότι η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος της προσφεύγουσας από σύνταξη ΕΦΚΑ/ΤΑΠ-ΟΤΕ ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου, σύμφωνα με τις οποίες τα εν λόγω ποσά φορολογούνται στην Ελλάδα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/17.7.18 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και κάθε άλλης συναφούς πράξης, ισχυριζόμενη ότι το ποσό σύνταξης που λαμβάνει από το πρώην ΤΑΠ-ΟΤΕ βάσει της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου δε φορολογείται στην Ελλάδα αλλά αποκλειστικά στο Βέλγιο, δεδομένου ότι είναι φορολογικός κάτοικος Βελγίου και έχει αποκτήσει και τη Βελγική υπηκοότητα ήδη από τις 27.10.16. Παραβιάζονται οι αρχές της νομιμότητας και της προστασίας του διοικουμένου. Η ΣΑΔΦ στο άρθρο 19 παρ. 2β' προβλέπει ρητά ότι οι συντάξεις που λαμβάνει ο κάτοικος ενός κράτους από το άλλο αντισυμβαλλόμενο κράτος φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας αυτού εάν το πρόσωπο αυτό είναι κάτοικος και υπήκοός του. Η δε παρ. 3 του εν λόγω άρθρου, που ορίζει ότι οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται για αμοιβές και συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα πλαίσια εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική Αρχή, δεν αφορούν την περίπτωση της, καθώς εργαζόταν στον ΟΤΕ ως μισθωτή και δεν ασκούσε εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου (ν. 3407/2005): «ΑΡΘΡΟ 18 'Συντάξεις'

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

2. Εν τούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας ενός συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης για συντάξεις και παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος που έχει θεσπισθεί από αυτό το συμβαλλόμενο Κράτος για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη (ασφαλιστική) νομοθεσία.

ΑΡΘΡΟ 19 'Κυβερνητικές Υπηρεσίες'

1. α) Οι αμοιβές, εκτός από συντάξεις, που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση του ή από τοπική αρχή σ' ένα φυσικό πρόσωπο, για υπηρεσίες που προσφέρονται προς αυτό το Κράτος ή αυτή την πολιτική υποδιαίρεση του ή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εν τούτοις, οι αμοιβές αυτές φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται μέσα σ' αυτό το Κράτος, και αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

1) έχει την υπηκοότητα αυτού του Κράτους, ή

2) δεν έχει γίνει κάτοικος του Κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για την παροχή των υπηρεσιών.

2. α) Οι συντάξεις που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική αρχή αυτού είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό σ' ένα φυσικό πρόσωπο για παρεχόμενες υπηρεσίες προς αυτό το Κράτος, αυτή την πολιτική υποδιαίρεση του ή αυτή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εκ τούτοις, οι συντάξεις αυτές, φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος εάν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται για αμοιβές και συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα πλαίσια εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική Αρχή.»

Επειδή σύμφωνα με τον συνημμένο Πίνακα της ΠΟΛ. 1128/2006, με θέμα τη 'Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος', με τις ισχύουσες διατάξεις φορολόγησης ποσών από συντάξεις για την περίπτωση κάθε χώρας, βάσει της εν ισχύ Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας της Ελλάδας με το κάθε κράτος:

«ΒΕΛΓΙΟ Ν. 3407/2005 Φ.Ε.Κ. 266/Α'/2005

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

Άρθρο 18

παρ. 1: Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Βελγίου έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο.

παρ. 2: Εντούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας της Ελλάδας, φορολογούνται και στα δυο Κράτη (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ). Η διάταξη εφαρμόζεται και για συντάξεις ή παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος, που έχει θεσπισθεί από την Ελλάδα, για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη ασφαλιστική νομοθεσία.

Άρθρο 19

παρ. 2 (α): Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Ελλάδας ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεσή του ή προς την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ. 2 (β): Εάν, όμως, το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Βελγίου, οι συντάξεις της παρ.2(α) φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο.

παρ. 3: Οι διατάξεις του άρθρου 18 έχουν εφαρμογή για συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/2015: «....Για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα, το Υπουργείο μας έχει εκδώσει αναλυτική Πολυγραφημένη Εγκύκλιο (ΠΟΛ.1128/27.10.2006), με την οποία διευκρινίζονται σχετικά ζητήματα. Συγκεκριμένα, στον συνημμένο πίνακα της Εγκυκλίου αναλύονται τα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους....

Διευκρινίζεται ότι η Ελλάδα κατά τη διαδικασία σύναψης των ΣΑΔΦΕ ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (Model Tax Convention on Income and on Capital) και τα ερμηνευτικά του σχόλια, σύμφωνα με τα οποία η φορολόγηση των συντάξεων και άλλων παρόμοιων πληρωμών προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 18 περιλαμβάνει διατάξεις για τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Στους τύπους πληρωμής περιλαμβάνονται οι συντάξεις που καταβάλλονται απευθείας στους πρώην εργαζόμενους αλλά και πληρωμές προς άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο των εργαζομένων).

Ωστόσο, όταν οι ως άνω συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 (Κυβερνητικές υπηρεσίες), εξαιρουμένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 που αναφέρονται σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται από ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για περιπτώσεις όπου το κράτος παρέχει υπηρεσίες οι οποίες δεν εντάσσονται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Βελγίου, είναι συνταξιούχος από το πρώην ΤΑΠ-ΟΤΕ, που στη συνέχεια εντάχθηκε στο ΙΚΑ και σήμερα είναι ενταγμένο στο ΕΦΚΑ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βελγίου συντάξεις που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας ενός συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος. Σύμφωνα δε με την ΠΟΛ. 1128/2006 συντάξεις που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας της Ελλάδας π.χ. από το ΙΚΑ, φορολογούνται και στα δυο Κράτη. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τα ποσά που λαμβάνει η προσφεύγουσα ως συνταξιούχος από το πρώην ΤΑΠ-ΟΤΕ, που στη συνέχεια εντάχθηκε στο ΙΚΑ και σήμερα είναι ενταγμένο στο ΕΦΚΑ, είναι φορολογητέα στην Ελλάδα, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι φορολογούνται αποκλειστικά στο Βέλγιο είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 19 αφορούν τις κυβερνητικές υπηρεσίες, που δεν αφορούν την περίπτωση της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 αφορά συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Ελλάδας (ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού) είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους), σε φυσικό

πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό (κυβερνητικές υπηρεσίες), και συνεπώς δεν αφορά την περίπτωση της προσφεύγουσας. Με τη δε παρ. 3 του εν λόγω άρθρου τονίζεται ότι από τη ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 2 εξαιρούνται οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται από ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ήτοι εξαιρούνται οι συντάξεις που καταβάλλονται για περιπτώσεις εργασίας σε υπηρεσίες που παρέχει το κράτος οι οποίες δεν εντάσσονται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους. Δηλαδή αναφέρεται στο είδος δραστηριότητας/παρεχόμενης υπηρεσίας της επιχείρησης και όχι στο είδος της εργασίας/υπηρεσίας που παρείχε το άτομο στο οποίο καταβάλλεται η σύνταξη.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά που λαμβάνει η προσφεύγουσα ως συνταξιούχος από το ΕΦΚΑ (πρώην ΤΑΠ-ΟΤΕ) φορολογούνται αποκλειστικά στο Βέλγιο είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **2.8.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Φορολογικό Έτος 2017

Ποσό Πληρωμής: 2.233,19 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αρ. ειδοποίησης/2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Γ. Σταυρίδης

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.