



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

31/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:

1744

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την αριθμ. 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 **19-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με ημερομηνία έκδοσης 18-05-2023 και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Την από 22-06-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-06-2023** 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 τη με ημερομηνία έκδοσης **18-05-2023** και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, με βάση την **1^η** τροποποιητική δήλωση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους **5.008,07 €** έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού ύψους **787,65 €**.

Η ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε οίκοθεν από την ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή, με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική διοίκηση που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση έτερου κράτους-μέλους. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος **2017**, η ίδια έλαβε ποσό σύνταξης ύψους **13.472,46 €** από την Γερμανία, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους και το οποίο συμπληρώθηκε στον κωδ. **390** «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με την από **28-02-2017** προσκομισθείσα απόφαση χορήγησης σύνταξης από το Γερμανικό ασφαλιστικό ίδρυμα, μέρος του ποσού που έλαβε αφορά αναδρομικά ποσά σύνταξης για τις χρήσεις **2010** έως **2016** και σύνταξη για την χρήση **2017**. Η ίδια έχει ήδη προβεί στις σχετικές συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες έχουν ήδη εκκαθαριστεί και ο σχετικός φόρος έχει εξοφληθεί. Η εν λόγω σύνταξη φορολογείται μόνο στην Ελλάδα και δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου από το Γερμανικό κράτος και γι' αυτό το τα εν λόγω ποσά τα έχει συμπεριλάβει στον κωδ. **392** των δηλώσεων.

Επειδή, με το άρθρο **19** παρ. **1** του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **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. 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 ορίζεται 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 6 του ν.4172/2013 ορίζεται 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, σύμφωνα με την Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, η οποία κυρώθηκε με τον α.ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/4-8-1967 τ. Α΄) «Περί κυρώσεως της μεταξύ του βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» ορίζεται ότι :

«Άρθρον Ι

(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 Ομόσπονδου Δημοκρατίας»).

2. Εν τω Βασιλεία 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) Ο όρος "φόρος" σημαίνει τον φόρον της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή τον ελληνικόν φόρον, ως το κείμενον ορίζει.

4) α) Ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου β) Εάν κατά τας διατάξεις της προηγουμένης παραγράφου άτομον τι τυγχάνη κάτοικος αμφοτέρων

των Συμβαλλομένων Κρατών εφαρμόζονται οι επόμενοι κανόνες: αα) Θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εν τω οποίω έχει εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν. Εάν έχη εις την διάθεσιν του μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, εκείνου μετά του οποίου συνδέεται στενότερον προσωπικώς και οικονομικώς (κέντρων ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον έχει το κέντρον των ζωτικών του συμφερόντων δεν δύναται να καθορισθῇ ἢ εάν δεν διαθέτῃ μόνιμον κατοικίαν εις ἓν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών θα θεωρήται ως κάτοικος εκείνου του Συμβαλλόμενου Κράτους εν τω οποίῳ έχει συνήθη διαμονήν. γγ) εάν έχη συνήθη τόπον διαμονῆς εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη εις ουδέν ἐξ αὐτῶν θα θεωρήται ως κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) εάν εἶναι υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατῶν ἢ ουδενός ἐξ αὐτῶν, αἱ ἀρμόδιαι ἀρχαὶ των Συμβαλλομένων Κρατῶν θα αποφασίζουσιν ἐπὶ τοῦ ζητήματος δι' ἀμοιβαίας συμφωνίας.

Ἄρθρον XII.

- (1) Πάσα σύνταξις καὶ πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τὰς παραγράφους 2 καὶ 3 συντάξεων καὶ παροχῶν) κτῶμεναι ὑπὸ κατοικοῦ ενός των Συμβαλλομένων Κρατῶν ἐκ πηγῶν ἐντὸς τοῦ ἐτέρου Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνον εις τὸ πρῶτον μνήμονευθέν Κράτος.
- (2) Συντάξεις καὶ περιοδικοὶ παροχαὶ καταβαλλόμενοι ὑπὸ τοῦ Δημοσίου τοῦ Βασιλείου τῆς Ἑλλάδος ἢ οἰασδήποτε ἐν γένει πολιτικῆς υποδιαιρέσεως αὐτοῦ θα φορολογούνται μόνον ἐν τῷ Κρατὶ τούτῳ.
- (3) Συντάξεις καὶ περιοδικοὶ παροχαὶ καταβαλλόμενοι ὑπὸ τοῦ Δημοσίου τῆς Ομόσπονδου Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας ἢ των χωρῶν τῆς ἢ των πολιτικῶν υποδιαιρέσεων αὐτῶν θα φορολογούνται μόνον ἐν τῷ Κρατὶ τούτῳ.»

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τὰς διατάξεις τῆς ΠΟΛ.1128/14-05-2001 «Φορολογικὴ μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων τῆς σύμβασης Ἑλλάδας - Γερμανίας γιὰ τὴν ἀποφυγὴ τῆς διπλῆς φορολογίας τοῦ εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967)», ἀναφέρεται ὅτι:

«Μεταξύ Ἑλλάδας καὶ Ο.Δ. Γερμανίας ἔχει υπογραφεῖ σύμβαση ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α'/4.8.1967), οἱ σχετικὲς διατάξεις τῆς ὁποίας ἔχουν ἐφαρμογὴ ἀναφορικὰ με τὴ φορολογικὴ μεταχείριση των συντάξεων που λαμβάνει κάτοικος τοῦ ενός συμβαλλόμενου κράτους ἀπὸ πηγῆς τοῦ ἄλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα:

Με τὰς διατάξεις των παρ. (8) καὶ (9) τοῦ ἀρθροῦ II τῆς σύμβασης, ὀρίζεται ὅτι:

Παράγραφος (8): "Ὁ ὅρος "σύνταξις" σημαίνει περιοδικὰ πληρωμάς, αἰτίνες γίνονται διὰ παρασχεθείσας υπηρεσίας ἢ ὡς ἀποζημίωσις διὰ προξενηθείσας βλάβας".

Παράγραφος (9): "Ὁ ὅρος "περιοδικὴ παροχὴ" σημαίνει καθωρισμένον ποσὸν καταβλητέον περιοδικῶς εις καθωρισμένα χρονικὰ διαστήματα ἰσοβίως ἢ κατὰ τὴν διάρκειαν καθωρισμένου ἢ δυναμένου νὰ εξακριβωθεῖ χρονικοῦ διαστήματος".

Περαιτέρω, σύμφωνα με τὰς διατάξεις των παρ. (1), (2), (3), (4) καὶ (5) τοῦ ἀρθροῦ XII τῆς ἰδίας σύμβασης, ὀρίζεται ὅτι:

Παράγραφος (1): Συντάξεις καὶ περιοδικὲς παροχές, πλην των αναφερόμενων στὶς παρ. (2) καὶ (3), που αποκτώνται ἀπὸ κάτοικο ενός των συμβαλλόμενων κρατῶν καὶ προέρχονται ἀπὸ πηγῆς ἐντὸς τοῦ ἄλλου συμβαλλόμενου κράτους, φορολογούνται μόνο στὸ κράτος κατοικίας τοῦ δικαιούχου τῆς σύνταξης ἢ τῆς περιοδικῆς παροχῆς.

Παράγραφος (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεσή της, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.
Παράγραφος (3): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Offentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδιά της ή τις πολιτικές υποδιαίρεσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

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

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

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (1) του άρθρου XII της σύμβασης, παραχωρείται στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας του εισοδήματος αυτού, με εξαίρεση τα εισοδήματα που αναφέρονται στις παρ. (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου, όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της πηγής του εισοδήματος.

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

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από ταμεία τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Έτσι, οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε κάτοικο Γερμανίας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

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

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

Αντίθετα, εάν η σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο, πλην των ανωτέρω, ασφαλιστικό φορέα της Γερμανίας σε κάτοικο Ελλάδας, τότε η σύνταξη ή περιοδική παροχή δεν

υπάγεται στις διατάξεις της παρ. (3), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

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

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

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

Αναφορικά με την παρ. (4), οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από τους οργανισμούς των δύο κρατών που περιοριστικά αναφέρονται σ' αυτή την παράγραφο, λόγω προηγούμενης απασχόλησης σ' αυτούς τους οργανισμούς, φορολογείται μόνο στο κράτος στο οποίο έχουν ιδρυθεί οι οργανισμοί αυτοί (Γερμανία ή Ελλάδα, αντίστοιχα).

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

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

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που, από τις διατάξεις της οικείας σύμβασης, δικαίωμα φορολόγησης των συντάξεων έχει μόνο η Ελλάδα και το κράτος της πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη - Γερμανία) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της εν λόγω σύμβασης, ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται έναντι του αντίστοιχου ελληνικού φόρου.

Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, υποβάλλοντας σχετική αίτηση η οποία θα πρέπει να συνοδεύεται από το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, το οποίο εκδίδεται από την υπηρεσία μας κατόπιν αίτησής του (σχετ. η υπ' αριθ. 1053828/753/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1130/1.6.1999 εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών).».

Επειδή, 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», αναφέρεται ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται κατά καιρούς στην Υπηρεσία μας από τους ενδιαφερόμενους και διάφορους άλλους φορείς, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο παρατίθεται με αλφαβητική σειρά «συλλογή» των σχετικών διατάξεων. Στον εν λόγω πίνακα αναλύονται τα σχετικά άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση 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. [...]

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. [...]

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 υποδιείρεση 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. [...]

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

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

φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

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

III. Εφαρμογή-Διαδικασίες

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

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάστηκε 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 εφαρμοζόμενων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.
- ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.
- iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών φορολογικού έτος 2017, με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς μέχρι 31-12-2018, η προσφεύγουσα εισέπραξε σύνταξη ποσού 13.472,46 € από την Γερμανία και συγκεκριμένα από τον φορέα, η οποία δεν είχε συμπεριληφθεί από την ίδια στη με ημερομηνία έκδοσης 25-06-2018 και αριθ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, εν συνεχεία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών, με βάση στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, προέβη σε οίκοθεν έκδοση της από 18-05-2023 και με αριθ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 5.008,07 € έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού ύψους 787,65 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα αιτείται ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης καθώς μέρος του ποσού που έλαβε αφορά αναδρομικά ποσά σύνταξης για τις χρήσεις 2010 έως 2016 και το υπόλοιπο αφορά σύνταξη για την χρήση 2017.

Όπως υποστηρίζει η ίδια έχει ήδη προβεί στις σχετικές συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2010 έως 2017 ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες έχουν ήδη εκκαθαριστεί και ο σχετικός φόρος έχει εξοφληθεί.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει επίσημη μετάφραση της από 28-02-2017 απόφασης χορήγησης σύνταξης από το Γερμανικό ασφαλιστικό ίδρυμα, βάσει της οποίας ποσό ύψους 11.080,96 € αφορά το διάστημα 01-11-2010 έως και 28-02-2017 ενώ το υπόλοιπο ποσό αφορά σύνταξη χρήσης 2017. Στην ίδια βεβαίωση γίνεται επιπλέον ανάλυση των αναδρομικών ποσών στο έτος που αφορούν.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα έχει ήδη προβεί στις κάτωθι τροποποιητικές δηλώσεις:

- Για το φορολογικό έτος 2010 υπεβλήθη στις 07-05-2019 η με αριθ. δήλωσης 3^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 344,74 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»
- Για το φορολογικό έτος 2011 υπεβλήθη στις 07-05-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.078,76 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»
- Για το φορολογικό έτος 2012 υπεβλήθη στις 04-06-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.111,88 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»
- Για το φορολογικό έτος 2013 υπεβλήθη στις 10-05-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.137,32 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»
- Για το φορολογικό έτος 2014 υπεβλήθη στις 09-05-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.157,84 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»
- Για το φορολογικό έτος 2015 υπεβλήθη στις 17-10-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.198,52 € στον κωδικό 394 «Αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορ. κάτοικο Ελλάδας και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες»
- Για το φορολογικό έτος 2016 υπεβλήθη στις 17-10-2019 η με αριθ. δήλωσης 1^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 2.268,48 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»
- Για το φορολογικό έτος 2017 υπεβλήθη στις 25-06-2018 η με αριθ. δήλωσης

αρχική δήλωση, με την οποία δηλώθηκε ποσό 1.875,92 € στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»

Επειδή, οι ως άνω δηλώσεις έχουν ήδη εκκαθαριστεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πατρών και ο αναλογών φόρος έχει ήδη εξοφληθεί από την προσφεύγουσα, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της θα πρέπει να γίνει αποδεκτός και να διαγραφεί το ποσό των 13.472,46 € από τον κωδ. 390 από τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **19-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, και την τροποποίηση της με ημερομηνία έκδοσης **18-05-2023** και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και την εκκαθάριση αυτής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.