



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1887

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 7-9-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή των: Α) με ΑΦΜ και Β) του με ΑΦΜ, κατοίκων ΠΕΙΡΑΙΑ, οδός κατά της με αριθ. / 19-7-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. / 19-7-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση κατά το ποσό φόρου, ύψους 1.723,60€, που επιβλήθηκε στην

..... με ΑΦΜ, κατόπιν εκκαθάρισης της με ημερομηνία υποβολή 11/7/2023 και με αριθ. καταχώρισης κοινής δήλωσης ΦΕΦΠ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-9-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής των: Α) με ΑΦΜ και Β) του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και διαμένει στην Ελλάδα ως υπήκοος της Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2022, έλαβε ως σύνταξη από, ποσό 16.835,84€, επί του οποίου η αλλοδαπή φορολογική αρχή παρακράτησε ως αναλογούντα φόρο εισοδήματος, ποσό 2.489,09€. Εν συνεχεία, οι προσφεύγοντες, στις 11/7/2023, υπέβαλαν από κοινού την με αριθ. καταχώρισης δήλωση ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, όπου η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδ. 390 «14. Καθαρό ποσό από [...] συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» του ΠΙΝΑΚΑ 4Α. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ [...] ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ – ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ του εντύπου Ε1 το ποσό των 16.835,84€, ενώ στον κωδ. 652 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, [...]» του εντύπου Ε1 το ποσό των 3.908,96€, που αποτελεί το μικτό ποσό φόρου, που επιβλήθηκε επί της ανωτέρω καταβληθείσας από την Ιταλική φορολογική αρχή σύνταξης.

Η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, προκειμένου να προβεί σε εκκαθάριση της ανωτέρω υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ, απέστειλε στους προσφεύγοντες ηλεκτρονική ειδοποίηση, περί προσκόμισης/αποστολής των απαραίτητων δικαιολογητικών. Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω ειδοποίηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής αποστέλλοντας το με αριθ. / μήνυμα, με το οποίο συνυπέβαλαν πιστοποιητικό του σε επίσημη μετάφραση, στο οποίο αναφέρεται το εισόδημα της προσφεύγουσας από συντάξεις καθώς και το παρακρατηθέν στην αλλοδαπή ποσό φόρου επί του εν λόγω εισοδήματος.

Η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν των ανωτέρω και λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών, βάσει των οποίων να προκύπτει ότι η καταβληθείσα από την Ιταλία σύνταξη παρέχεται για υπηρεσίες προς το κράτος αυτό, προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΦΠ διαγράφοντας το ποσό του κωδ. 652 του εντύπου Ε1, εκδίδοντας την με αριθ. / 19-7-2023 (αριθ. ειδ/σης:) προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, συνεπεία της οποίας προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς πληρωμή, ύψους 1.723,60€.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατά το ποσό φόρου, ύψους 1.723,60€, που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και υπήκοος της Ιταλικής Δημοκρατίας .
2. Το ποσό φόρου, ύψους 1.723,60€ που της επιβλήθηκε με την ανωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, αποτελεί επιπλέον φορολογική επιβάρυνση, καθότι οι συντάξιμες αποδοχές της προσφεύγουσας καταβάλλονται από το Ιταλικό δημόσιο και επιπλέον ο αναλογούν φόρος επί των αποδοχών αυτών έχει καταβληθεί στην αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή.
3. Διπλή φορολόγηση του εισοδήματός της, ήτοι γεγονός που συνιστά παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2α της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας, η οποία κυρώθηκε με τον με αριθμό ν.1927/1991 (ΦΕΚ 17/15-2-1991/Τ.Α').

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ 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 τον 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, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ» διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. [...].

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

...

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο *taxisnet* ειδοποίηση με διαδρομή (*link*) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. ...

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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 εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας η οποία κυρώθηκε με τον με αριθμό ν.1927/1991 (ΦΕΚ 17/15-2-1991/τ.Α') «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου», του οποίου η ισχύς άρχεται από 1-1-1984 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 18 - Συντάξεις

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για υπηρεσίες που προσέφερε στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος.»

Άρθρο 19 – Κυβερνητικές Υπηρεσίες

« 1. α) Αμοιβές, εκτός από σύνταξη,

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σ' ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο κράτος αυτό.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος, και κάτοικος, του κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται σε αμοιβές και συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.».

Επειδή, στην 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, μεταξύ άλλων, ότι:«

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).....Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 & 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 υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).....

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.....

III. Εφαρμογή - Διαδικασίες

.....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 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.1130/1.6.1999).

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.....»

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ

ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ

ΙΤΑΛΙΑ ν. <u>1927/1991</u> Φ.Ε.Κ. 17/Α /1991	Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ιταλίας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας. Άρθρο 18 [...] Άρθρο 19 παρ. 2(α): Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το Κράτος της Ιταλίας ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, φορολογείται μόνο στην Ιταλία. παρ. 2(β): Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ελλάδος. παρ.3: Οι διατάξεις του άρθρου 18 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού....»
--	--

Επειδή, η σύνταξη που λαμβάνει κάποιος από το Ιταλικό Κράτος για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού,, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, σύμφωνα με την παρ. 2β του άρθρου 19 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας (ν. 1927/1991): « ..., αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ελλάδος. Επομένως όταν κάποιος είναι κάτοικος Ελλάδας αλλά υπήκοος Ιταλίας για σύνταξη που λαμβάνει από το Ιταλικό Κράτος για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στην Ιταλία.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014 «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013» αναφέρεται ότι:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), **βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής,** από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, **βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.** - Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην

κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και υπήκοος της Ιταλικής Δημοκρατίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2022, έλαβε ως σύνταξη από το ποσό 16.835,84€, επί του οποίου η αλλοδαπή φορολογική αρχή παρακράτησε ως αναλογούντα φόρο εισοδήματος, ποσό 2.489,09€. Εν συνεχεία, οι προσφεύγοντες, στις 11/7/2023, υπέβαλαν από κοινού την με αριθ. καταχώρισης δήλωση ΦΕΠ, φορολογικού έτους 2022, όπου η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδ. 390 «14. Καθαρό ποσό από [...] συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» του ΠΙΝΑΚΑ 4Α. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ [...] ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ – ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ του εντύπου Ε1 το ποσό των 16.835,84€, ενώ στον κωδ. 652 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, [...]» του εντύπου Ε1 το ποσό των 3.908,96€, που αποτελεί το μικτό ποσό φόρου, που επιβλήθηκε επί της ανωτέρω καταβληθείσας από την Ιταλική φορολογική αρχή σύνταξης.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, προκειμένου να προβεί σε εκκαθάριση της ανωτέρω υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΠ, απέστειλε στους προσφεύγοντες ηλεκτρονική ειδοποίηση, περί προσκόμισης/αποστολής των απαραίτητων δικαιολογητικών. Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω ειδοποίηση της αρμόδιας φορολογικής αρχής αποστέλλοντας το με αριθ. μήνυμα, με το οποίο συνυπέβαλαν πιστοποιητικό του Εθνικού Ινστιτούτου Κοινωνικής Πρόνοιας της Ιταλίας σε επίσημη μετάφραση, στο οποίο αναφέρεται το εισόδημα της προσφεύγουσας από συντάξεις καθώς και το παρακρατηθέν στην αλλοδαπή ποσό φόρου επί του εν λόγω εισοδήματος.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν των ανωτέρω και λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών (πχ απόφαση συνταξιοδότησης), βάσει των οποίων να προκύπτει ότι η καταβληθείσα από την Ιταλία σύνταξη παρέχεται για υπηρεσίες προς το κράτος αυτό, προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης ΦΕΠ διαγράφοντας το ποσό του κωδ. 652 του εντύπου Ε1, φορολογώντας εξ ολοκλήρου το εισόδημα από συντάξεις αποδοχές αλλοδαπής, ποσού 16.835,84€, επιβάλλοντας επ' αυτού φόρο εισοδήματος βάσει κλίμακας, ποσού 2.403,88€ μειωμένο κατά το ποσό των 680,28€, βάσει των διατάξεων του άρθρου 16 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167). Συνεπεία της ως άνω εκκαθάρισης εκδόθηκε η με αριθ. / 19-7-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, βάσει της οποίας προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς πληρωμή, ύψους 1.723,60€ (2.403,88€ - 680,28€).

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τους ενώπιον της Υπηρεσίας μας επικαλούνται την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας, υποστηρίζοντας ότι η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης του ποσού της καταβληθείσας στην Ιταλία σύνταξης, διότι η σύνταξη προέρχεται από το Ιταλικό Δημόσιο και ως εκ τούτου, εσφαλμένα δεν αφαιρέθηκε, κατά την εκκαθάριση, ο φόρος που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

Επειδή, σύμφωνα με την από 14/9/2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Οι προσφεύγοντες [...] δεν προσκόμισαν [...] δικαιολογητικά (π.χ. απόφαση συνταξιοδότησης) από τα οποία να προκύπτει ότι η σύνταξη καταβάλλεται από το κράτος της Ιταλίας για υπηρεσίες προς το κράτος».

Επειδή, οι προσφεύγοντες, κατά το παρελθόν, υπέβαλαν στην Υπηρεσία μας τις με αριθ. πρωτ./13-12-2022 και/ 15-12-2022 ενδικοφανείς προσφυγές, αναφορικά με την πίστωση του φόρου αλλοδαπής των φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα.

Επειδή, με τις με αριθ./ 11-4-2023 και/ 11-4-2023 Αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκαν οι ως άνω ενδικοφανείς προσφυγές, με το σκεπτικό ότι οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, βάσει της οποίας να προκύπτει ότι η σύνταξη που λαμβάνει η προσφεύγουσα από το Ιταλικό Κράτος αφορούν υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, το πιστοποιητικό του Εθνικού Ινστιτούτου Κοινωνικής Πρόνοιας της Ιταλίας, που προσκόμισε η προσφεύγουσα σε επίσημη μετάφραση δεν συνιστά σε καμία περίπτωση βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτουν τα ως άνω προαναφερθέντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B «Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος άρθρου, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι προσφεύγοντες δύνανται να αιτηθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει των ως άνω διατάξεων του άρθρου 63B του ΚΦΔ, την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού, προσκομίζοντας τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία νομίμως μεταφρασμένα και επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα (βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, απόφαση συνταξιοδότησης, κλπ).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 7-9-2023 και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής των: Α) με ΑΦΜ και Β) του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. / 19-7-2023 (αριθ. ειδ/σης:) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2022

Ποσό πληρωμής: 1.723,60€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 19-7-2023 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022 (ΑΧΚ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΑΙΜΙΛΙΑ ΤΣΙΡΩΝΗ

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.