



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-03-2024

Αριθμός απόφασης: 694

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

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

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης 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» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσης και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, βάσει της από και με αριθμό 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης

φορολογίας εισοδήματός της του οικείου φορολογικού έτους, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία εκδόθηκε την βάσει της από και με αριθμό 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 3.730,10€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, την, υπέβαλε τη με αριθμό αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, συμπληρώνοντας στον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») του εντύπου Ε1 αυτής ποσό ύψους 13.542,00€, το οποίο αφορά σε σύνταξη Δημοσίου από τη Γαλλία.

Βάσει της ως άνω αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της προσφεύγουσας εκδόθηκε την η με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) του οικείου φορολογικού έτους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους 3.730,10€.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, την, υπέβαλε τη με αριθμό1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προκειμένου να μεταφέρει το ανωτέρω ποσό σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία από τον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») στον κωδικό «657» («Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρ. πληροφ.») του εντύπου Ε1 αυτής. Παράλληλα, μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης «myAADE», η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό)αίτημά της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όπως και το συμπληρωματικό αυτού με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό)αίτημά της προς την ίδια αρμόδια Δ.Ο.Υ., με τα οποία απέστειλε σχετικό υπόμνημα, ζητώντας να γίνει δεκτή η ως άνω υποβληθείσα

τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, αφού εξαιρεθεί από το φόρο εισοδήματος το ποσό της σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία, το οποίο εκ παραδρομής φορολογήθηκε στην Ελλάδα, καθώς κατά το εν λόγω φορολογικό έτος (2021) η ίδια ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας όντας υπήκοος Γαλλίας και, ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία δεν φορολογείται στην Ελλάδα, σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, επισυνάπτοντας τα απαραίτητα σχετικά με την εν λόγω σύνταξη δικαιολογητικά.

Επί των ως άνω με αριθμούς ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικούς)καιαιτημάτων της προσφεύγουσας περί αποδοχής και εκκαθάρισης της από υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2021 η Προϊσταμένη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορίνθου απάντησε αρνητικά ως ακολούθως:

«Σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1128/2006 δεν έγινε δεκτή η τροποποιητική σας δήλωση φορολογικού έτους 2021, διότι η σύνταξη που λαμβάνετε από το κράτος της Γαλλίας φορολογείται και στα δυο κράτη. Κατωτέρω παραθέτουμε απόσπασμα από την ΠΟΛ. που αφορά τη Γαλλία. Επιπλέον, συνημμένα σας κοινοποιούμε διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση.

ΓΑΛΛΙΑ ν.δ. 4386/1964 (Φ.Ε.Κ. Α' 77/1965)

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

Άρθρο 12

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 14, οι συντάξεις και ισόβιες παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Άρθρο 14

παρ. 1: Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Γαλλίας ή από ένα Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό, φορολογούνται και στα δυο Κράτη.

παρ. 2:

- Εάν, όμως, οι ως άνω συντάξεις χορηγούνται σε πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι και υπήκοοι Ελλάδας χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοοι Γαλλίας, οι συντάξεις αυτές φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

- Η παρ. 1 του εν λόγω άρθρου δεν έχει εφαρμογή όταν οι συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού.».

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατόπιν της ως άνω υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της προσφεύγουσας, εκδόθηκε τηνη προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, βάσει της οποίας δεν μεταβλήθηκε το ποσό του αρχικώς προσδιορισθέντος για την προσφεύγουσα φόρου εισοδήματος προς καταβολή ύψους 3.730,10€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της και β) την ακύρωση της προσβαλλόμενης με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

«Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, καθώς το εισπραχθέν για το (φορολογικό) έτος 2021 ποσό σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία ύψους 13.542,00€ λανθασμένα φορολογήθηκε στην Ελλάδα.».

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της αυτού, η προσφεύγουσα αφενός επικαλείται τις διατάξεις του Ν. 4984/2022 (ΦΕΚ Α' 202/25-10-2022) με τον οποίο κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και αφετέρου επισυνάπτει φωτοαντίγραφα α) μεταφρασμένης στην ελληνική γλώσσα βεβαίωσης συντάξεων του Υπουργείου Οικονομικών της Γαλλικής Δημοκρατίας και β) συνταξιοδοτικού τίτλου, από τα οποία [δικαιολογητικά α) και β)] προκύπτει (όπως ισχυρίζεται η ίδια) η «γαλλική κρατική σύνταξη, καθώς ήταν καθηγήτρια μόνο σε γαλλικό κρατικό διαμέρισμα», γ) ταυτότητας έκδοσης Γαλλικής Δημοκρατίας (από όπου διαπιστώνεται η ύπαρξη γαλλικής υπηκοότητας) και δ) άδειας παραμονής στην Ελλάδα ως σύζυγος Έλληνα (περί απόδειξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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, με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

2. ...

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

3. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.Δ. 4386/1964 «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας Συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 192/03-11-1964 και Α' 77/03-05-1965) ορίζεται ότι:

«**ΣΥΜΒΑΣΙΣ**

Μεταξύ της Ελλάδος και της Γαλλίας αποσκοπούσα την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος.

...

Άρθρο 1.

1. Η παρούσα σύμβασις εφαρμόζεται εις τους φόρους επί του εισοδήματος οι οποίοι εισεπράχθησαν διά λογαριασμόν εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, των πολιτικών των υποδιαίρεσεων και των κατά τόπους Κοινοτήτων, οιονδήποτε και αν είναι το σύστημα της εισπράξεως.

Ως φόροι επί του εισοδήματος θεωρούνται οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων εισοδήματος καθώς και οι φόροι επί της υπεραξίας.

...

Άρθρο 2.

...

3. α) "Κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους" υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου.

β) Οσάκις, κατά την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν φυσικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικος εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωσης επιλύεται βάσει των κάτωθι αναφερομένων κανόνων:

αα) Το πρόσωπον τούτο θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εις το οποίον διαθέτει μόνιμον κατοικίαν. Εάν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται ως κάτοικος εκείνου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά του οποίου διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).

ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου το πρόσωπον τούτο έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων του δεν δύναται να καθορισθή, ή εάν τούτο δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις ουδέν των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους, όπου έχει την συνήθη διαμονήν του.

γγ) Εάν το πρόσωπον τούτο έχει συνήθη διαμονήν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δδ) Εάν το πρόσωπον τούτο τυγχάνει υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών αι αρμόδιαι διοικητικάί αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών επιλύουν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

γ) Οσάκις, συμφώνως προς την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν νομικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικον εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται κάτοικος εκείνου του Συμβαλλομένου Κράτους όπου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως αυτού. Το αυτό ισχύει και δια προσωπικάς εταιρείας και τας εταιρείας εν γένει αι οποίαι συμφώνως προς τους διέποντας αυτάς εθνικούς νόμους στερούνται νομικής πρωπικότητος. ...

...

Άρθρο 12.

Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, αι συντάξεις και αι ισόβιοι παροχαί δε φορολογούνται ειμή εντός του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος.

...

Άρθρο 14.

1. Αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικά αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υπ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται εις το Κράτος τούτο.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται:

- Οσάκις αι αποζημιώσεις χορηγούνται εις πρόσωπα έχοντα την εθνικότητα του ετέρου Κράτους, χωρίς να είναι ταυτοχρόνως και υπήκοοι του πρώτου Κράτους. Εις την περίπτωση αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα ταύτα κατοικούν.

- Οσάκις αι αποζημιώσεις καταβάλλονται λόγω υπηρεσιών παρασχεθεισών επί τη ευκαιρία εμπορικής ή βιομηχανικής τινός δραστηριότητος ασκηθείσης, δι' επικερδείς σκοπούς, υπ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου.

3. Η ιδιότης του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου καθορίζεται συμφώνως προς την νομοθεσίαν του Κράτους, εν τω οποίω το νομικόν πρόσωπον συνεστήθη.

...

Άρθρο 21.

Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθεί δια του ακόλουθου τρόπου.

Α. Όσον αφορά την Γαλλίαν:

1. Τα εισοδήματα, πλην εκείνων τα οποία αναφέρονται εις τας παραγράφους 3 έως 5 κατωτέρω, απαλλάσσονται του γαλλικού φόρου του αναφερομένου εις το 1όν άρθρον, παράγραφος 3Α της παρούσης συμβάσεως, οσάκις η φορολογία των εισοδημάτων τούτων έχει παραχωρηθεί εις την Ελλάδα.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1, οι γαλλικοί φόροι αναφερόμενοι εις την παράγραφον ταύτην δύνανται να υπολογισθούν επί των εισοδημάτων των φορολογουμένων εν Γαλλία δυνάμει της παρούσης συμβάσεως κατά το ποσοστόν το αντιστοιχούν εις το σύνολον των εισοδημάτων των φορολογουμένων συμφώνως προς την γαλλικήν νομοθεσίαν.

3. Όσον αφορά τα εισοδήματα τα αναφερόμενα εις το άρθρον 9, τα προερχόμενα εξ ελληνικών πηγών και επί των οποίων έχει ενεργηθεί η παρακράτησις του ελληνικού φόρου, η Γαλλία παρέχει εις τον δικαιούχον των εισοδημάτων τούτων κάτοικον Γαλλίας έκπτωση φόρου. Ως εκ της παρούσης καταστάσεως απορρεούσης εκ της φορολογικής νομοθεσίας έκαστο των Συμβαλλομένων Κρατών, το ποσόν της εκπτώσεως αυτής, ήτις θεωρείται ως ελληνικός φόρος οριστικώς καταβληθείς καθορίζεται κατ' αποκοπήν εις ποσοστόν αντιστοιχούν εις το ποσόν της διενεργούμενης εν Γαλλία παρακρατήσεως εις την πηγήν επί των μερισμάτων συμφώνως προς τους κανόνες του κοινού δικαίου.

4. Όσον αφορά τους τόκους τους αναφερομένους εις το άρθρον 10, προερχομένους εξ ελληνικών πηγών και επί των οποίων ενεργήθη η παρακράτησις του ελληνικού φόρου υπό τας προβλεπόμενας εις το άρθρον τούτο προϋποθέσεις, η Γαλλία παρέχει εις τον δικαιούχο των εν λόγω τόκων κάτοικον Γαλλίας έκπτωσιν φόρου. Ως εκ της παρούσης καταστάσεως απορρεούσης εκ της φορολογικής νομοθεσίας έκαστου των Συμβαλλομένων Κρατών, το ποσόν της εκπτώσεως αυτής, ήτις θεωρείται ως ελληνικός φόρος οριστικώς καταβληθείς, καθορίζεται κατ' αποκοπήν εις ποσοστόν 10%. Η έκπτωσης αυτή συμψηφίζεται:

- όσον αφορά τους τόκους ομολογιών και ετέρους διαπραγματεύσιμους τίτλους δανείων: είτε κατά την παρακράτησιν του φόρου εις την πηγήν, είτε εις τον συμπληρωματικόν φόρον και τον φόρον επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, είτε ακόμη εις τον φόρον των εταιρειών τους οποίους οφείλει ο δικαιούχος των τόκων, κατά περίπτωσιν, κατ' εφαρμογήν των κανόνων του κοινού δικαίου.

- όσον αφορά τους τόκους οιονδήποτε άλλων δανείων: είτε επί του συμπληρωματικού φόρου και του φόρου επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, είτε επί του φόρου επί των εταιρειών, τους οποίους οφείλει ο δικαιούχος των τόκων επί των ιδίων αυτού εισοδημάτων.

5. Όσον αφορά τα δικαιώματα τα αναφερόμενα εις το άρθρον 11, προερχόμενα εξ ελληνικών πηγών και επί των οποίων επεβλήθη ο ελληνικός φόρος υπό τας προβλεπόμενας εις το άρθρον τούτο προϋποθέσεις, η Γαλλία παρέχει εις τον δικαιούχον των δικαιωμάτων τούτων κάτοικον Γαλλίας έκπτωσιν του φόρου, η οποία αντιστοιχεί εις το ποσόν του ελληνικού τοιούτου και συμψηφίζεται είτε εις τον συμπληρωματικόν φόρον και, κατά περίπτωσιν, εις τον φόρον επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, είτε εις τον φόρον των εταιρειών τους οποίους οφείλει ο λαμβάνων επί των ιδίων αυτού εισοδημάτων.

Β. Όσον αφορά την Ελλάδα:

Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζει τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να συμπεριλάβει εις τους φόρους τοιούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκειμένων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται. Εν τούτοις, η Ελλάς θα εκπέσει εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσόν του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, της εκπτώσεως αυτής περιοριζόμενης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περί των ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι.».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1128/27-10-2006 του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα «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.

...

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

Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ. με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασής του, το οποίο

αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ.. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο “σύνταξη” νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος “παρόμοιες αμοιβές” έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί “παρόμοια αμοιβή” η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία.

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λπ..

...

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 υποδιαίρεσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λπ.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαίρεσεις 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.λπ., 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.

Α. Στην περίπτωση που κάτοικος Ελλάδας λαμβάνει σύνταξη από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη, δηλαδή στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) και στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), η διπλή φορολογία, που τυχόν θα προκύψει, θα αποφευχθεί με τις σχετικές διατάξεις της Σύμβασης εφαρμοζομένων των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας μας. Συνεπώς, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στο Κράτος Πηγής (με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή) συμψηφίζεται από το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου (Ελλάδα), μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα), τότε προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (Κράτος Πηγής), θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στις φορολογικές αρχές του άλλου Κράτους το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας που εκδίδεται, ύστερα από αίτησή του, από την Υπηρεσία μας (Βλ. ΠΟΛ. 1130/01.06.1999). Εάν το Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη) έχει παρακρατήσει φόρο κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ., ο εν λόγω φόρος δεν συμψηφίζεται έναντι του ελληνικού φόρου. Ο δικαιούχος της σύνταξης θα πρέπει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, στην οποία θα πρέπει να υποβάλει το ως άνω Πιστοποιητικό.

iii) μόνο στο Κράτος Πηγής (από όπου προέρχεται η σύνταξη), τότε το Κράτος Κατοικίας (Ελλάδα) δεν θα επιβάλλει φόρο.

Β. Στην περίπτωση που κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους λαμβάνει σύνταξη από πηγές Ελλάδας και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) μόνο στην Ελλάδα ή και στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για κατοίκους εξωτερικού δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου θα συμπεριλάβει το εν λόγω εισόδημα.

ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας, τότε για να μην παρακρατείται φόρος εισοδήματος από τη σύνταξή του στην Ελλάδα, θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στην αρχή κάθε έτους στο συνταξιοδοτικό του φορέα την “Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας”, δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη. Στην εν λόγω αίτηση είναι ενσωματωμένο και το “Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας”, το οποίο θα πρέπει να συμπληρωθεί, υπογραφεί και σφραγισθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή της Κατοικίας του δικαιούχου. Το εν λόγω Πιστοποιητικό ισχύει μόνο για το ημερολογιακό έτος κτήσης του εισοδήματος. Στην περίπτωση που δεν υποβληθεί η ως άνω Αίτηση, θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας μας (Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/94). Προκειμένου να επιστραφεί ο φόρος στο δικαιούχο του εισοδήματος, αυτός οφείλει να υποβάλλει στην Υπηρεσία μας την “Ετήσια Αίτηση Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος-Annual Claim to Refund of Income Tax”, δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη. Στην εν λόγω αίτηση είναι ενσωματωμένο και το (Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας), το οποίο θα πρέπει να συμπληρωθεί, υπογραφεί και σφραγισθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή του Κράτους Κατοικίας του.

Έντυπα των “Αιτήσεων για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας” και των “Αιτήσεων Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος-Annual Claim to Refund of Income Tax”, μπορεί να αναζητήσει ο ενδιαφερόμενος είτε από την Υπηρεσία μας, είτε από τις Δ.Ο.Υ..

...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, την, υπέβαλε τη με αριθμόαρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, συμπληρώνοντας στον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») του εντύπου Ε1 αυτής ποσό ύψους 13.542,00€, το οποίο αφορά σε σύνταξη Δημοσίου από τη Γαλλία. Βάσει της ως άνω αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της προσφεύγουσας εκδόθηκε την η με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) του οικείου φορολογικού έτους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους 3.730,10€.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα, την, υπέβαλε τη με αριθμό1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προκειμένου να μεταφέρει το ανωτέρω ποσό σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία από τον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») στον κωδικό «657» («Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρ. πληροφ.») του εντύπου Ε1 αυτής.

Παράλληλα, μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης «myAADE», η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό)αίτημά της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όπως και το συμπληρωματικό αυτού με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικό)αίτημά της προς την ίδια αρμόδια Δ.Ο.Υ., με τα οποία απέστειλε σχετικό υπόμνημα, ζητώντας να γίνει δεκτή η ως άνω υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, αφού εξαιρεθεί από το φόρο εισοδήματος το ποσό της σύνταξης Δημοσίου από τη Γαλλία, το οποίο εκ παραδρομής φορολογήθηκε στην Ελλάδα, καθώς κατά το εν λόγω φορολογικό έτος (2021) η ίδια ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας όντας υπήκοος Γαλλίας, σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, επισυνάπτοντας τα απαραίτητα σχετικά με την εν λόγω σύνταξη δικαιολογητικά.

Επειδή, επί των ως άνω με αριθμούς ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου (κωδικούς)καιαιτημάτων της προσφεύγουσας περί αποδοχής και εκκαθάρισης της από υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2021 η Προϊσταμένη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κορίνθου απάντησε αρνητικά επικαλούμενη τις σχετικές εν ισχύ διατάξεις του ν.δ. 4386/1964 (ΦΕΚ Α' 192/03-11-1964 και Α' 77/03-05-1965) και της με αριθμό ΠΟΛ. 1128/27-10-2006 του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με τις οποίες η σύνταξη που έλαβε η προσφεύγουσα από το κράτος της Γαλλίας φορολογείται και στα δυο κράτη, και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 χωρίς μεταβολή του ποσού του αρχικώς προσδιορισθέντος για την προσφεύγουσα φόρου εισοδήματος προς καταβολή ύψους 3.730,10€.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2021 τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και έχει γαλλική υπηκοότητα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το ποσό της σύνταξης αλλοδαπής προέλευσης (και συγκεκριμένα σύνταξης Δημοσίου Γαλλίας) ύψους 13.542,00€ που έλαβε κατά το έτος 2021 δεν φορολογείται στην Ελλάδα.

Επειδή, βάσει των προπαρατεθεισών ισχυουσών διατάξεων και όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, κατά το χρόνο υποβολής (.....) και εκκαθάρισης (.....) της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της φορολογικού έτους 2021 της προσφεύγουσας η σύνταξη Δημοσίου που έλαβε από τη Γαλλία κατά το έτος 2021 **φορολογείτο και στην Ελλάδα** και στο πλαίσιο αυτό η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, ενεργώντας εντός του υφιστάμενου νόμιμου πλαισίου, διατήρησε συμπληρωμένο το σχετικό ποσό ύψους 13.542,00€ στον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») του εντύπου Ε1 της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και εν συνεχεία εξέδωσε και κοινοποίησε νομίμως στην προσφεύγουσα την προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με ημερομηνία

έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή, αναφορικά με τις συντάξεις που έλαβε από τη Γαλλική Δημοκρατία για υπηρεσίες που παρείχε προς τη Γαλλική Εκπαίδευση για το κρινόμενο φορολογικό έτος (2021), επικαλείται για την περίπτωση της την αναδρομική εφαρμογή της νέας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας [N. 4984/2022 (ΦΕΚ Α΄ 202)].

Επειδή, με το N. 4984/2022 (ΦΕΚ Α΄ 202/25-10-2022) κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η οποία, βάσει της από 10-01-2024 και με αριθμό Φ. 0544/M. 7537/ΑΣ 1130 ανακοίνωσης του Υπουργείου Εξωτερικών (ΦΕΚ Α΄ 6/17-01-2024) τέθηκε σε ισχύ την 30^ή Δεκεμβρίου 2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29 της Σύμβασης, και προβλέπει τα κάτωθι:

«...

ΑΡΘΡΟ 17

ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 18, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έναντι προηγούμενης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

ΑΡΘΡΟ 18

ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. α) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος ή υποδιαίρεση, ή τοπική ή περιφερειακή αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Ωστόσο, αυτοί οι μισθοί, τα ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται σε αυτό το Κράτος και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

2. α) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος, υποδιαίρεση, αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Ωστόσο, αυτές οι συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

3. Οι διατάξεις των Άρθρων 14, 15, 16 και 17 εφαρμόζονται σε μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε σχέση με

επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών.

...

ΆΡΘΡΟ 21

ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Στην περίπτωση της Γαλλίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη διάταξη της παρούσας Σύμβασης, εισόδημα που μπορεί να φορολογείται ή φορολογείται μόνο στην Ελληνική Δημοκρατία, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του Γαλλικού φόρου όταν αυτό το εισόδημα δεν απαλλάσσεται από φόρο εταιριών σύμφωνα με τη Γαλλική εθνική νομοθεσία. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Ελληνικός φόρος δεν εκπίπτει από αυτό το εισόδημα, αλλά ο κάτοικος της Γαλλίας, με την επιφύλαξη των όρων και των περιορισμών που προβλέπονται στις υποπαραγράφους (i) και (ii), δικαιούται πίστωση έναντι του Γαλλικού φόρου. Αυτή η πίστωση φόρου είναι ίση:

i) στην περίπτωση εισοδήματος εκτός αυτού που αναφέρεται στην υποπαραγράφο (ii), με το ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κάτοικος της Γαλλίας υπόκειται στον Ελληνικό φόρο αναφορικά με αυτό το εισόδημα.

ii) στην περίπτωση εισοδήματος που υπόκειται στο φόρο εταιριών που αναφέρεται στο Άρθρο 7 και στην παράγραφο 2 του Άρθρου 13, και στην περίπτωση εισοδήματος που αναφέρεται στο Άρθρο 10, Άρθρο 11, Άρθρο 12, στις παραγράφους 1 και 4 του Άρθρου 13, στην παράγραφο 3 του Άρθρου 14, στο Άρθρο 15 και στις παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 16, με το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις αυτών των Άρθρων ωστόσο, αυτή η πίστωση φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα.

β) i) εννοείται ότι ο όρος “ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα”, όπως χρησιμοποιείται στην υποπαραγράφο α), σημαίνει:

- όταν ο φόρος επί αυτού του εισοδήματος υπολογίζεται με την εφαρμογή αναλογικού συντελεστή, το ποσό του εν λόγω καθαρού εισοδήματος πολλαπλασιαζόμενο με τον συντελεστή που πραγματικά εφαρμόζεται σε αυτό το εισόδημα.

- όταν ο φόρος επί αυτού του εισοδήματος υπολογίζεται με την εφαρμογή προοδευτικής κλίμακας, το ποσό του εν λόγω καθαρού εισοδήματος πολλαπλασιαζόμενο με τον συντελεστή που προκύπτει από την αναλογία του φόρου που είναι πραγματικά καταβλητέος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τη Γαλλική νομοθεσία προς το ποσό αυτού του συνολικού καθαρού εισοδήματος.

ii) εννοείται ότι ο όρος “ποσό του φόρου που καταβάλλεται στην Ελλάδα”, όπως χρησιμοποιείται στην υποπαραγράφο α), σημαίνει το ποσό του Ελληνικού φόρου που βαρύνει πραγματικά και οριστικά σε σχέση με τα εν λόγω είδη εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, έναν κάτοικο της Γαλλίας που φορολογείται επί αυτών των κατηγοριών εισοδήματος σύμφωνα με τη Γαλλική νομοθεσία.

2. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Όταν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στη Γαλλία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, η Ελληνική Δημοκρατία

αναγνωρίζει ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται στη Γαλλία.

Ωστόσο, αυτή η έκπτωση δεν δύναται να υπερβαίνει εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος, όπως υπολογίζεται προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί στο εισόδημα που φορολογείται στη Γαλλία.

β) Όταν, σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της Σύμβασης, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας απαλλάσσεται από φόρο σε αυτό το Κράτος, το εν λόγω Κράτος μπορεί παρόλα αυτά, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος αυτού του κατοίκου, να λάβει υπόψη το απαλλασσόμενο εισόδημα. ...

...

ΆΡΘΡΟ 29

ΘΕΣΗ ΣΕ ΙΣΧΥ

1. Καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη γνωστοποιεί στο άλλο, μέσω της διπλωματικής οδού, την ολοκλήρωση των διαδικασιών που απαιτούνται για τη θέση σε ισχύ της παρούσας Σύμβασης. Η παρούσα Σύμβαση τίθεται σε ισχύ την πρώτη ημέρα που ακολουθεί την ημερομηνία λήψης της τελευταίας από αυτές τις γνωστοποιήσεις.

2. Οι διατάξεις της παρούσας Σύμβασης εφαρμόζονται και για τα δύο Κράτη:

α) αναφορικά με φόρους εισοδήματος που παρακρατούνται στην πηγή για ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται, όταν η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται μετά το ημερολογιακό έτος κατά το οποίο τίθεται σε ισχύ η παρούσα Σύμβαση και

β) αναφορικά με φόρους εισοδήματος που δεν παρακρατούνται στην πηγή, για φόρους που επιβάλλονται, ανάλογα με την περίπτωση, αναφορικά με οποιοδήποτε ημερολογιακό έτος ή φορολογικό έτος ή λογιστική περίοδο που αρχίζει μετά το ημερολογιακό έτος κατά το οποίο τίθεται σε ισχύ η Σύμβαση.

γ) αναφορικά με άλλους φόρους, για την επιβολή φόρου όταν η γενεσιουργός αιτία επιβολής του θα επέλθει μετά το ημερολογιακό έτος κατά το οποίο τίθεται σε ισχύ η Σύμβαση.

3. Η Σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων για αμοιβαία διοικητική συνδρομή αναφορικά με φόρους επί του εισοδήματος, η οποία υπογράφηκε στην Αθήνα στις 21 Αυγούστου 1963, λήγει και παύει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία κατά την οποία η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους που καλύπτονται από αυτήν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος Άρθρου.

...

ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ

Κατά τη χρονική στιγμή της υπογραφής της Σύμβασης μεταξύ της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Ελληνικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, οι κάτωθι υπογεγραμμένοι συμφώνησαν επί των ακόλουθων διατάξεων, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της Σύμβασης.

...

6. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29, οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 18 εφαρμόζονται, κατόπιν αιτήματος, υπέρ κατοίκων της Ελλάδας ή της Γαλλίας, με την αντίστοιχη μέθοδο εξάλειψης της διπλής φορολογίας που

προβλέπεται στο άρθρο 21, για φορολογικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2015.

...».

Επειδή, η ως άνω νέα σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 4984/2022 (ΦΕΚ Α΄ 202/25-10-2022), τέθηκε [βάσει της από 10-01-2024 και με αριθμό Φ. 0544/Μ. 7537/ΑΣ 1130 ανακοίνωσης του Υπουργείου Εξωτερικών (ΦΕΚ Α΄ 6/17-01-2024)] σε ισχύ από την 30^ή Δεκεμβρίου 2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29 της σύμβασης αυτής και, ως εκ τούτου, κατά το χρόνο εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, έχουν εφαρμογή για την περίπτωση της προσφεύγουσας οι διατάξεις της παρ. 2 περ. α΄ του άρθρου 18 της εν λόγω νέας σύμβασης σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 6 του «Πρωτοκόλλου» της ίδιας ως άνω σύμβασης, κατόπιν τήρησης από την προσφεύγουσα της προβλεπόμενης από τις τελευταίες διατάξεις υποβολής σχετικού αιτήματος, και, κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της περί μη φορολόγησης στην Ελλάδα της ληφθείσας σύνταξης Δημοσίου Γαλλίας κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021 κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την τροποποίηση της με ημερομηνία έκδοσηςκαι με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.