



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 22.7.2024

Αριθμός απόφασης: 2208

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΗΦΙΣΙΑΣ, οδός, κατά α) της από 13.3.2024 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και β) του με ημερομηνία βεβαίωσης 13.3.2024 προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 9.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

α) Με την από 13.3.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (αρ. δηλ. αρ. χρημ. καταλ. αρ. ειδ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 35.276,66 €, αντί του προηγούμενου χρεωστικού ποσού 1.448,54 €. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, με βάση στοιχεία που απεστάλησαν, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες Ε.Ε., και συγκεκριμένα από την γερμανική φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι το έτος 2018 ο προσφεύγων έχει εισπράξει αποδοχές που ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 63.040,98 € από την Γερμανία, και αναλυτικά α) ποσό από μισθωτές υπηρεσίες, ύψους 45.910,08 €, από την, β) ποσό σύνταξης, ύψους 2.634,66 €, από το, και γ) ποσό σύνταξης, ύψους 14.496,24 €, από το τις οποίες δεν δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και κατά συνέπεια, στις 13.3.2024, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού, στην οποία συμπεριέλαβε το ανωτέρω ποσό ως εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 389).

β) Με τη με ημερομηνία βεβαίωσης 13.3.2024 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το εν λόγω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να δηλώσει το ποσό των 63.040,98 €, το οποίο αφορά εισόδημα που εισπράχθηκε από τη Γερμανία βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της παραπάνω χώρας και δε συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 67 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση, με σκοπό την ακύρωση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος και παράνομος ο καταλογισμός του φόρου και του προστίμου λόγω στέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης- παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Εσφαλμένος ο καταλογισμός του φόρου και του προστίμου λόγω έλλειψης αιτιολογίας.
3. Εσφαλμένος ο καταλογισμός του φόρου και του προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης και αριθμητικού σφάλματος, καθώς οι συντάξεις προέρχονται από το γερμανικό κράτος, το οποίο έχει και το δικαίωμα φορολόγησής τους, ενώ όπως προκύπτει από τις βεβαιώσεις συντάξεων του ασφαλιστικού φορέα αυτές δεν προέρχονται από τους αναφερόμενους στην ΠΟΛ. 1128/2006 ασφαλιστικούς φορείς, οι συντάξεις από τους οποίους φορολογούνται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου XII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας- Γερμανίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το 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 Ε.2162/2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», ορίζεται 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. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το 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.

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: ...

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

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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης ...

5. Με τα ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2020, ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν

προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα: ...

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ. ...

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

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

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το κρίνόμενο φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται:

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1041/2016 ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

8. Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα και η αλλοδαπή χώρα να φορολογήσει και η Ελλάδα, δηλαδή είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ). Το ποσό που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε αναγράφεται στους κωδικούς 651-652 αν πρόκειται για εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης, τους κωδικούς 265-266 αν πρόκειται για εισόδημα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού, τους κωδικούς 469-470 για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 653-654 για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 683-684 για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, τους κωδικούς 175-176 για εισόδημα από ακίνητη περιουσία και τέλος τους κωδικούς 867-868 για υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών.

Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (170Β΄).»

Επειδή, από όλες τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει πως ο προσφεύγων όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του από κάθε πηγή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Γερμανίας ΑΝ 52/1967 (ΦΕΚ Α 134/1967) "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":

«Άρθρον II

(1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

.....

8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικώς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξηνηθείσας βλάβας.

Άρθρον XI

2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλοι παρόμοιας φύσεως αμοιβαί κτώμενοι υι κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτί απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσ κτώμενη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κρατεί θα φορολογηται μόνον εις τ. πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν;

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον περιόδους μη υπερβαίνουσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικό έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) ή αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή κα θωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κρατεί

Άρθρον XII

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω.

(3) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω.

(4) Αι διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) εφαρμόζονται επίσης επί συντάξεων και περιοδικών παροχών καταβαλλομένων υπό της Ομοσπονδιακής Τραπεζής, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοίχων οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος.

(5) Συντάξεις, περιοδικαί παροχαί και άλλοι επαναλαμβανόμενοι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμενοι υφ' ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ως αποζημιώσεις δια τραυματισμόν ή βλάβην προξηνηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/14.5.2001 της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134Α'/4-8-67 (Σύμβασης)”:

«Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α'/4.8.1967), οι σχετικές διατάξεις της οποίας έχουν εφαρμογή αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που λαμβάνει κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους από πηγές του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις των παρ. (8) και (9) του άρθρου II της σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (8): "Ο όρος "σύνταξιν" σημαίνει περιοδικές πληρωμές, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενηθείσας βλάβας".

Παράγραφος (9): "Ο όρος "περιοδική παροχή" σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος".

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. (1), (2), (3), (4) και (5) του άρθρου XII της ίδιας σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παράγραφος (1): Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερόμενων στις παρ. (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των συμβαλλόμενων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου συμβαλλόμενου κράτους, φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής.

Παράγραφος (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιάρθεσή 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 υποδιαιρέσεις 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 προξενθείσα λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού.

Έτσι, η περίπτωση καταβολής σύνταξης λόγω εργατικού ατυχήματος ή οποιασδήποτε άλλης προξενθείσας 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”:

«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.

Για πληρέστερη ενημέρωσή σας, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

I. Γενικά

Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη.

Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές 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 υποδιάρθρωση 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.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο «παροχές (annuities)». Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζωής.

Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοια φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου).

Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Δανίας).

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 ίδιου 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 υποδιαίρεση 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 εργάσθηκε 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 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.

.....

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ

ΓΕΡΜΑΝΙΑ α.ν. 52/1967 Φ.Ε.Κ. 134/Α' /1967

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

Άρθρο XII

παρ.1: Συντάξεις και περιοδικές παροχές, πλην των αναφερομένων στην παρ.3, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Οι συντάξεις που καταβάλλουν οι ακόλουθοι ασφαλιστικοί φορείς:

- Landesversicherungs Anstalt (LVA)
- Nordwestliche Eisen and Stahl Berufsgenossenschaft
- Bergbau-Berufsgenossenschaft
- Bundesknappschaft
- Bundesversicherungsanstalt für Angestellte
- Daimler Benz Unterstützungskasse GmbH

εμπίπτουν στις διατάξεις της εν λόγω παραγράφου, δηλαδή φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ.3: Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Öffentlichen Kassen of the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδια της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Σημειώνεται ότι, με τον όρο Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (Public Funds, Öffentlichen Kassen of the F.R. of Germany), νοούνται τα ταμεία που έχουν ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας (ομοσπονδιακά, ομόσπονδων κρατιδίων, δημοτικά) για να καταβάλλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων.

παρ.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), λόγω προηγούμενης απασχόλησης σε αυτούς τους Οργανισμούς, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία (δηλαδή στο Κράτος που έχουν ιδρυθεί οι εν λόγω Οργανισμοί).

παρ.5: Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Γερμανίας ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, ως αποζημίωση για τραυματισμό ή βλάβη που προξενήθηκε λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού, φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Άρθρο II

παρ.8: Ο όρος «σύνταξη» σημαίνει περιοδικές πληρωμές που πραγματοποιούνται για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή ως αποζημίωση για προξενηθείσες βλάβες.

παρ.9: Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθορισμένο ποσό που καταβάλλεται περιοδικά κατά καθορισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά τη διάρκεια καθορισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθεί χρονικού διαστήματος. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/5.11.2015, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ.:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α` της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α`, β`, γ`, δ`, στ` και ιγ` της παρ. 1, ...»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα κτηθέντα από τη Γερμανία εισοδήματα του από συντάξεις απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

Επειδή, προκειμένου τα ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων από το φορείς της Γερμανίας να μη φορολογηθούν στην Ελλάδα έπρεπε να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά - σε επίσημη μετάφραση και επικυρωμένα κατά τα διεθνή νόμιμα - σχετικά με: i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που αφορά η εν λόγω σύνταξη και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης, όπως προβλέπεται στην ΠΟΛ. 1128/2006, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι το ποσό που έλαβε από τη Γερμανία εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 3 του άρθρου XII της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Γερμανίας.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν αποδεικνύεται ότι το ποσό της σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 από το Κράτος της Γερμανίας φορολογείται στη Γερμανία, ήτοι ότι προέρχεται από ταμείο που έχει ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων. Αντίθετα, ο προσφεύγων λαμβάνει αποδοχές α) από την, η οποία είναι ιδιωτική επιχείρηση, β) από το, το οποίο αποτελεί ασφαλιστικό φορέα των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα και γ) το, το οποίο είναι ταμείο επαγγελματικής ασφάλισης των εργαζομένων στο βιομηχανικό πάρκο στη

Περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία που περιήλθαν στη φορολογική διοίκηση, ο προσφεύγων έλαβε από τους ανωτέρω γερμανικούς φορείς ασφάλισης το έτος 2018 αποδοχές συνολικού καθαρού φορολογητέου ποσού 63.040,98 €. Συνεπώς, για το ως άνω ποσό η Ελλάδα έχει το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, και δεδομένου ότι το ποσό αυτό δε δηλώθηκε, ως όφειλε, στη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ορθώς πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που προβλέπεται από τη Σύμβαση Ελλάδας-Γερμανίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, τόσο από τα στοιχεία που απέστειλε η γερμανική φορολογική αρχή στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, όσο και από τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή, προκύπτει ότι τα επίμαχα εισοδήματα δεν έχουν φορολογηθεί στη Γερμανία έτσι ώστε να τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ./9.3.2021 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία στρεφόταν κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2014, προβάλλοντας όμοιους ισχυρισμούς με την υπό κρίση ενδικοφανή. Η Υπηρεσία μας απέρριψε την ανωτέρω υπ' αριθ./9.3.2021 ενδικοφανή με την υπ' αριθ./29.10.2021 Απόφαση του Προϊσταμένου κατά της οποίας ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./2021 δικαστική προσφυγή που απορρίφθηκε με την υπ' αριθ./2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), με την οποία κρίθηκε ότι το Ταμείο Συντάξεων των Συνεργατών του δεν αποτελεί Δημόσιο Ταμείο της Γερμανίας που έχει ιδρυθεί από τις κρατικές υπηρεσίες της Γερμανίας για να καταβάλει συντάξεις δημοσίων υπαλλήλων αλλά αποτελεί γερμανικό συνταξιοδοτικό φορέα ιδιωτικού δικαίου.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 9.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018:

-Τελικό χρεωστικό: 35.276,66 €

(ως η από 13.3.2024 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.)

-Πρόστιμο άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.: 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

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

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.