



Αθήνα, 5-7-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2062

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδέλφειας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά της με αριθ. ειδοπ..... Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας.

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

Επί της από 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθ. ειδοπ. Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους **242,57€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προέκυψε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της από και με αρ. καταχ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018 με την οποία συμπεριέλαβε στον οικείο κωδ. 657 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.2 αρθ. 43^Α ΚΦΕ) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό εισοδήματος ύψους **10.911,96€** το οποίο αφορά ποσό σύνταξης που έλαβε από τη Γερμανία από το Φορέα Ασφάλισης Συντάξεων της κατά το έτος 2018. Με την εκκαθάρισή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης συμπεριελήφθη στον κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό εισοδήματος ύψους **9.738,96€** ενώ **δεν ελήφθη υπόψη το δηλωθέν ποσό** στον οικείο κωδ. 657 της τροποποιητικής δήλωσης.

Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο της εκκαθάρισης της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα το με αρ. ηλεκτρονικό αίτημα ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με το οποίο συνυπέβαλε βεβαίωση σύνταξης Γερμανίας έτους 2018 προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί αποκλειστικής φορολόγησης στην αλλοδαπή των συντάξιμων αποδοχών του από τη Γερμανία και ως εκ τούτου επικαλέστηκε ότι το εν λόγω ποσό δηλώνετε ως αφορολόγητο εισόδημα στον κωδ. 657 της οικείας δήλωσης. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τη σχετική απάντησή της, ενημέρωσε τον προσφεύγοντα ότι το εν λόγω ποσό εισοδήματος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα και συνεπώς συμπεριέλαβε αυτό στον οικείο κωδ. 389 (καθαρό ποσό μείον τις κρατήσεις) της δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 το ποσό της σύνταξης από την Γερμανία δεν συμπεριελήφθη στον κωδικό 659, αλλά στον κωδικό 389 με αποτέλεσμα την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 242,57 € επειδή δεν ελήφθη υπόψη η ΠΟΛ 1128/14-05-2001 και της Σύμβασης Ελλάδος-Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν. 52/1967, ΦΕΚ 134^{Α'} /04-08-1967).
2. Το ποσό σύνταξης από τη Γερμανία εμπίπτει στην περίπτωση της παραγράφου 3 του άρθρου XII του Α.Ν. 52/1967 και θα έπρεπε να δηλωθεί στον κωδικό 659 της δήλωσης εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος....»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο XII του Α.Ν. 52/1967** (Σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδος-Ο.Δ. Γερμανίας) ορίζεται ότι: « (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

καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. (3) Συντάξεις και περιοδικά παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει 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, περιοδικά παροχαί και άλλαι επαναλαμβανόμεναι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι υφ' ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ως αποζημιώσεις δια τραυματισμών ή βλάβην προξενηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/2001 «Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967), διευκρινίστηκαν 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».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1128/2006 «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος», αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι: «....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.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (αρθ. 77 νέου ΚΦΔ), ορίζονται τα εξής: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συντάξιμες αποδοχές που έλαβε από την Γερμανία, ως κάτοικος Ελλάδος, κατά το φορολογικό έτος 2018 υπάγονται στη διάταξη της παρ.3 του αρθ.12 του Α.Ν. 52/1967, ήτοι ότι αφορούν συντάξιμες αποδοχές για τις οποίες αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης έχει το κράτος της Γερμανίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει σε ακριβή μετάφραση, την από **βεβαίωση του Γερμανικής Συνταξιοδοτικής Ασφάλισης της** στην οποία βεβαιώνεται το δικαίωμα σε σύνταξη γήρατος του προσφεύγοντος με ημερομηνία έναρξης 01/01/2005 και ότι κατά το διάστημα από 01/01/2018-31/12/2018 έλαβε ποσό σύνταξης ύψους 10.911,96€ με καταβληθείσες εισφορές ασφάλισης υγείας ύψους 894,72€ και εισφορές μακροχρόνιας περίθαλψης ύψους 278,28€.

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει από την Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2018 του TAXISNET, ο προσφεύγων εμφανίζεται να έλαβε ποσό σύνταξης ύψους 10.911,96€ προέλευσης Γερμανίας από τον φορέα

Επειδή, ωστόσο με την κατάθεση της παρούσας δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο τομέας που εργάσθηκε ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδεικνύεται ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αποκλειστικής φορολόγησης της καταβαλλόμενης σύνταξης στο κράτος πηγής αυτής, ήτοι στη Γερμανία, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1128/2006 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του και την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοπ..... Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η υπ' αρ. ειδοπ..... Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 242,57€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών¹

Η Προϊσταμένη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.