



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1700

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία 02/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ... του με ΑΦΜ:..., κατά:

1) της με αριθμό ειδοποίησης .../04-03-2024 (αριθμός δήλωσης ...) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 και

2) της με αριθμό ειδοποίησης .../21-03-2024 (αριθμός δήλωσης ...) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λαγκαδά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λαγκαδά, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02-04-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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 αριθμό ειδοποίησης .../04-03-2024 (αριθμ.δήλωσης .../2024) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λαγκαδά, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 25.590,10€, συμβ/να ποσά 58,38€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.854,44€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 29.502,92€, έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 4.062,67€, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Με την με αριθμό ειδοποίησης .../21-03-2024 (αριθμ.δήλωσης .../2024) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Λαγκαδά, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 25.590,10€, συμβ/να ποσά 58,38€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.854,44€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 29.502,92€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης .../25-06-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 22.228,67€ στον κωδικό 391 *«Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»*. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης .../25-06-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή 4.062,67€.

Ακολούθως, η αρμόδια ΔΟΥ Λαγκαδά προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης .../04-03-2024 (αριθμ.δήλωσης .../2024) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 και ειδικότερα βάσει των οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών με το με αριθμό πρωτ. Δ.Γ.Σ. ΒΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφο για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 αναφορικά με υποθέσεις διασταυρώσεων αποδοχών αλλοδαπής.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση από την ανταλλαγή πληροφοριών με τη Φορολογική Διοίκηση της Γερμανίας, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 εισέπραξε:

- το ποσό των 2.069,65€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την
- το ποσό των 48.621,14€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την,
- το ποσό των 3.366,84€ ως σύνταξη από και
- το ποσό των 15.967,32€ επίσης ως σύνταξη από

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, στον κωδικό 391 αναγράφηκε το ποσό των 19.334,16€ και στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» συμπληρώθηκε το ποσό των 50.690,79€.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης .../2024 τροποποιητική δήλωση συνυποβάλλοντας την από 28-02-2024 επιστολή της εταιρίας προκειμένου να αποδείξει ότι το ποσό που έλαβε από την εν λόγω εταιρία και ονομάζεται «εταιρική σύνταξη» αποτελεί στην ουσία χρηματική παροχή που καταβλήθηκε από την εργοδότηριά του, μετά τη λύση της εργασιακής του σχέσης και συνεπώς έπρεπε να φορολογηθεί ως αποζημίωση και όχι ως σύνταξη. Η αρμόδια ΔΟΥ Λαγκαδά απέρριψε την ως άνω επιφύλαξη και εξέδωσε την με αριθμό ειδοποίησης .../21-03-2024 (αριθμός δήλωσης .../2024) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2018, διαγράφοντας το ποσό που είχε αναγραφεί στον κωδικό 389 και το μετέφερε στον Κωδ. 391 της δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του προϊστάμενου της ΔΟΥ Λαγκαδά, κατά το τμήμα που με αυτές εκκαθαρίστηκε εσφαλμένα το ποσό των 46.953,00 (μικτά), ισχυριζόμενος:

1)Μη θεμελίωση φορολογικής υποχρέωσης έναντι των Ελληνικών Φορολογικών Αρχών δυνάμει του νδ 52/1967 (Α' 134). Έχει εφαρμογή το άρθρο XI και όχι το XII της ΣΑΔΦ.

2)Εσφαλμένη φορολόγηση ως σύνταξη, ενώ πρόκειται περί φορολόγησης μετά τη λύση της εργασιακής σχέσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ, 3 του Ν 4172/2013.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι *“2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:*

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,*
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,*
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και*
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.”.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4987/2022 *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.”.*

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,2&3 του ν. 4987/2022 : *«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. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 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, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης....».

Επειδή, στο 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, με το άρθρο 5 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο,... 2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1»*.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την με υπ' αριθμ./25-06-2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (υπ' αριθμ./25-06-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου), δήλωσε στον κωδ: 391 *«Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»* ποσό 22.228,67€. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά, κατόπιν στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της, υπέβαλε οίκοθεν, βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, την υπ'αριθμ. 182/2024 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπλήρωσε στον Κωδ. 389 *«καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»* το ποσό των 50.690,79€ και μείωσε το ποσό στον κωδικό 391 στο ύψος των 19.334,16€. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/2024 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αναγράφοντας στον κωδικό 389 το ποσό των 3.737,79€ και στον κωδικό 781 *«Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδαπής, εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών κλπ»* του εντύπου Ε1 το ποσό των 46.953,00€ και συνυποβάλλοντας την από 28-02-2024 επιστολή της εταιρίας προκειμένου να αποδείξει ότι το ποσό που έλαβε από την εν λόγω εταιρία και ονομάζεται «εταιρική σύνταξη» αποτελεί στην ουσία χρηματική παροχή που καταβλήθηκε από την εργοδότηριά του, μετά τη λύση της εργασιακής του σχέσης και συνεπώς έπρεπε να φορολογηθεί ως αποζημίωση και όχι ως σύνταξη. Η Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά δεν έκανε δεκτή την ως άνω δήλωση και εξέδωσε πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπλήρωσε στον κωδ. 391 το συνολικό ποσό των 70.024,95€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 46.953,00€ (μικτά) που εισέπραξε το 2018 από τη γερμανική εταιρεία, αποτελεί εφάπαξ παροχή σε σχέση με την έμμισθη απασχόλησή του στην ως άνω εταιρία (άρθρο XI) και όχι

σύνταξη υπό την έννοια του άρθρου II παρ.8 και 9 και του άρθρου XII παρ. 1 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γερμανίας, θεωρείται αποζημιωτικού χαρακτήρα, και αρμοδιότητα φορολόγησης έχουν οι γερμανικές αρχές (άρθρο XI της ΣΑΔΦ) και όχι οι ελληνικές φορολογικές αρχές.

Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται φορολογική υποχρέωση έναντι την ελληνικών φορολογικών αρχών, το εν λόγω ποσό αποτελεί εφάπαξ αποζημίωση παρεχόμενη από οποιονδήποτε φορέα και για οποιοδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας και συνεπώς πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 4172/2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 28-02-2024 επιστολή της εταιρίας, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, ως εργαζόμενος στην εταιρία, κατέστη δικαιούχος για τη σύνταξη της, η οποία, κατόπιν συμφωνίας των δυο μερών, κεφαλαιοποιήθηκε με τη μορφή εφάπαξ ποσού και εκκαθαρίστηκε το 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας και ειδικότερα στο άρθρο XII, ορίζεται ότι :

«(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1128/2001 - Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος [Α.Ν. 52/1967, ΦΕΚ 134 Α/4.8.67 (Σύμβασης)]

«Με τις διατάξεις των παραγράφων (8) και (9) του άρθρου II της Σύμβασης, ορίζεται ότι:

Παρ. (8): Ο όρος σύνταξις σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημίωσις δια προξενηθείσας βλάβας.

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

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

*Παρ. (1): **Συντάξεις και περιοδικές παροχές** πλην των αναφερομένων στην παράγραφο (2) και (3), που αποκτώνται από κάτοικο ενός των Συμβαλλομένων κρατών και προέρχονται από πηγές εντός του άλλου Συμβαλλομένου κράτους, **φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου** της σύνταξης ή της περιοδικής παροχής*

Παρ. (2): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ελλάδας ή από οποιαδήποτε πολιτική υποδιαίρεσή της φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα

Παρ. (3): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από το Δημόσιο της Ο.Δ. της Γερμανίας (PublicFunds, OffentlichenKassenof the F.R. of Germany) ή από τα κρατίδιά της ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις τους φορολογούνται μόνο στην Γερμανία.

Παρ. (4): Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από την Ομοσπονδιακή Τράπεζα (DeutscheBundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (DeutscheBundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (DeutscheBundespost), φορολογούνται μόνο στην Γερμανία. Συντάξεις και περιοδικές παροχές που καταβάλλονται από τους αντίστοιχους οργανισμούς της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Παρ. (5): Συντάξεις, περιοδικές παροχές και άλλες επαναλαμβανόμενες ή μη αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το ένα Συμβαλλόμενο κράτος ή από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου 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 παραγράφου (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 παραγράφους (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της Πηγής του Εισοδήματος.**

-Από τις διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) προκύπτει ότι, **το αποφασιστικό κριτήριο βάσει του οποίου, θα κριθεί σε ποιά 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 στην σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (Δημόσιο - Ιδιωτικό)».**

Επειδή, στην ΠΟΛ 1128/27-10-2006 ορίζεται ότι: «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.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).

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. [.....]».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις, με τα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου του ΟΟΣΑ ρυθμίζεται το θέμα της φορολόγησης των συντάξεων, οι οποίες αναφέρονται σε περιοδικές πληρωμές και των παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες αναφέρονται στις μη περιοδικές πληρωμές όπως η κεφαλαιοποίηση της σύνταξης έναντι της περιοδικής καταβολής.

Επειδή, από το προσκομισθέν με ημερομηνία 28-02-2024 έγγραφο της εταιρίας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος εταιρικής σύνταξης, την οποία κεφαλαιοποίησε κατά το έτος 2018. Συνεπώς, εν προκειμένω τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο XII της ΣΑΔΦ, η αρμοδιότητα για τη φορολόγηση του υπό κρίση ποσού ανήκει στις ελληνικές φορολογικές αρχές και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, το συνταξιοδοτικό σύστημα της Γερμανίας βασίζεται σε τρεις πυλώνες. Ο πρώτος πυλώνας είναι η υποχρεωτική συνταξιοδοτική ασφάλιση προερχόμενη από το δημόσιο σύστημα κοινωνικής ασφάλισης. Ο δεύτερος πυλώνας είναι τα εταιρικά συνταξιοδοτικά συστήματα που προβλέπονται από το Γερμανικό νόμο περί εταιρικών συντάξεων και ο τρίτος πυλώνας αφορά προαιρετικά ιδιωτικά συνταξιοδοτικά συστήματα. Το επίδικο ποσό αποτελεί παροχή που καταβάλλεται από την εργοδότη εταιρεία (.... AG πρώην AG) στον προσφεύγοντα, στα πλαίσια συνταξιοδοτικού προγράμματος του νόμου περί εταιρικών συντάξεων του 2^{ου} πυλώνα του συνταξιοδοτικού συστήματος της Γερμανίας.

Επειδή, το κοινωνικοασφαλιστικό σύστημα της χώρας μας διαφέρει από αυτό της Γερμανίας, υπό την έννοια ότι στην Ελλάδα οι συντάξεις παρέχονται μόνο από τους κρατικούς ασφαλιστικούς οργανισμούς συνεπεία της εκ του νόμου υποχρεωτικής υπαγωγής των εργαζομένων στην κοινωνική ασφάλιση, ενώ το ασφάλισμα από ατομικά ή ομαδικά ασφαλιστήρια συνταξιοδοτικά συμβόλαια προέρχονται από συμβάσεις ασφάλισης ζωής (άρ. 5 του ν.4364/2016), δηλαδή ιδιωτικούς ατομικούς λογαριασμούς προαιρετικού χαρακτήρα, στους οποίους τα ασφάλιστρα μπορεί να βαρύνουν και τα δύο μέρη (εργοδότες & εργαζόμενους) και οι παροχές δίδονται μέσω ασφαλιστικών εταιρειών. Τα δε συλλογικά Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία λειτουργούν προαιρετικά υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας & Κοινωνικών Ασφαλίσεων (άρθρο 7 του ν.3029/2002) και στα οποία τα ασφάλιστρα προέρχονται από εισφορές των εργαζομένων και οι παροχές δίδονται μέσω ασφαλιστικής εταιρείας.

Επειδή, η εφάπαξ καταβολή σύνταξης Γερμανίας, προερχόμενη από υποχρεωτικό εταιρικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σύμφωνα με τους Γερμανικούς νόμους, αποτελεί προεξόφληση συνταξιοδοτικού προγράμματος, δηλαδή παροχών που καταβάλλονται από τον εργοδότη, ο οποίος βαρύνεται εξολοκλήρου και για τις ασφαλιστικές εισφορές.

Επειδή, σύμφωνα με το ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:
Άρθρο 12 – Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. [...]

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από **μισθωτή εργασία και συντάξεις** θεωρούνται τα εξής:[...]στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων»

Άρθρο 15– Φορολογικός συντελεστής

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 25.000	22%
25.000,01 έως και 42.000	32%
> 42.000	42%

[...]

3.Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
≤ 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) προβλέπει τη φορολόγηση των συντάξεων σύμφωνα με την κλίμακα του άρ.15 παρ.1 του ως άνω νόμου, ενώ ο φορολογικός νομοθέτης, ρητώς προέβλεψε διαφορετική κλίμακα φορολόγησης για την εφάπαξ αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αποτελεί σύνταξη αλλοδαπού φορέα (επιχείρησης), για το οποίο αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης έχει η Ελλάδα και το οποίο κατά την περιοδική του καταβολή φορολογούνταν με την κλίμακα του άρ.15 παρ.1 του ν.4172/2013, ως εισόδημα από συντάξεις. Το γεγονός της δυνατότητας προεξόφλησης και είσπραξης του εφάπαξ, δεν αναιρεί τη νομική φύση του συγκεκριμένου εισοδήματος, ενώ η έλλειψη πρόβλεψης – διαφοροποίησης της φορολόγησής του στην Ελληνική Φορολογική νομοθεσία δεν αποτελεί λόγο απαλλαγής αυτού από τη φορολόγηση ή φορολόγησής του με διαφορετικό τρόπο.

Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή φορολόγησε το επίμαχο ποσό προερχόμενο από υποχρεωτικό εταιρικό συνταξιοδοτικό πρόγραμμα της Γερμανικής εταιρείας AG, σύμφωνα με την κλίμακα του άρ. 15 παρ. 1 του ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/02-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Με αριθμό δήλωσης/14-03-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018	29.502,92€
---	------------

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.