



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2044

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 **02/05/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/10-04-2024 (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 Κατερίνης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, της οποίας 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 02-05-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/10-04-2024 (αριθμ.δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα, κύριος φόρος ύψους 24.266,38€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.505,94€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 27.772,32€ έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 544,74€, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το σύζυγό της, εμπρόθεσμα, την με αριθμό καταχώρησης/14-05-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 10.239,60€ στον κωδικό 392 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» και το ποσό των 53.283,00€ στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσα που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ». Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/14-05-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με ποσό φόρου προς καταβολή για την προσφεύγουσα ύψους 544,74€.

Κατόπιν αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ χωρών της Ε.Ε., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενημέρωσε την προσφεύγουσα σχετικά με την ανακρίβεια της δήλωσής της, που αφορά εισόδημα από τη Γερμανία και την κάλεσε να υποβάλει τη σχετική τροποποιητική δήλωση.

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

- το ποσό των 2.113,85€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την AG

- το ποσό των 54.996,70€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την AG και
- το ποσό των 10.404,60€ ως σύνταξη από Deutsche Rentenversicherung Baden

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η αρμόδια ΔΟΥ Κατερίνης προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/10-04-2024 (αριθμ.δήλωσης/2024) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 και 3 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. Β 17767 ΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφο για υποθέσεις ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 αναφορικά με υποθέσεις διασταυρώσεων αποδοχών αλλοδαπής.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, στον κωδικό 392 αναγράφηκε το ποσό των 10.404,60€ και στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδ.προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» συμπληρώθηκε το ποσό των 57.110,55€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Κατερίνης, ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι:

Α)μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 15 παρ.3 του ΚΦΕ (Ν 4172/2013) και επικουρικά της διάταξης του άρθρου 15 παρ.4 του ΚΦΕ (Ν 4172/2013). Κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν παρείχε μισθωτές υπηρεσίες.

Β)μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα της διάταξης του άρθρου 14 παρ.1 του ΚΦΕ (Ν 4172/2013), καθότι και τα τρία ποσά σύνταξης αλλοδαπής αφορούν μικτά και όχι καθαρά ποσά.

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 : «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, σύμφωνα με το ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:

Άρθρο 7– Φορολογητέο εισόδημα

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέττουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. »

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 14 – Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α), στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου[..].

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

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την με υπ' αριθμ./14-05-2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (υπ' αριθμ./14-05-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου), δήλωσε στον κωδ: 392 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ,

έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 10.239,60€ και στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ» το ποσό των 53.283,00€.

Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, κατόπιν στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της, υπέβαλε οίκοθεν, βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022, την υπ'αρίθμ./2024 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπλήρωσε στον Κωδ. 390 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 57.110,55€, αύξησε το ποσό στον κωδικό 392 στο ύψος των 10.404,60€ και διέγραψε το αναγραφόμενο ποσο στον κωδικό 782.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 54.996,70€ (μικτά) που εισέπραξε το 2018 από τη γερμανική εταιρεία-AG, αποτελεί εφάπαξ παροχή σε σχέση με την έμμισθη απασχόλησή της στην ως άνω εταιρία, ήτοι αποτελεί εφάπαξ αποζημίωση παρεχόμενη από οποιονδήποτε φορέα και για οποιoδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας και συνεπώς πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3 ή επικουρικά με την παράγραφο 4 του άρθρου 15 του Ν 4172/2013. Επιπλέον, ισχυρίζεται πως εσφαλμένα φορολογήθηκε για τις μικτές αποδοχές του κατά παράβαση του άρθρου 14§1 του ΚΦΕ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει έγγραφο εκκαθάρισεως συντάξεως Οκτωβρίου 2019 και την από 28-08-2018 σύμβαση περί κεφαλαιοποίησης της εταιρικής σύνταξης μεταξύ της προσφεύγουσας και της AG, νομίμως μεταφρασμένα.

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 προξηνηθείσας βλάβας.

Παρ. (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 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 υποδιαίρεσεις 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 (similarremuneration) 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 παρόμοιας 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 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. [.....]».

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 την προσκομισθείσα με ημερομηνία 28-08-2018 σύμβαση περί κεφαλαιοποίησης της εταιρικής σύνταξης, μεταξύ της προσφεύγουσας και της AG, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος εταιρικής σύνταξης, την οποία κεφαλαιοποίησε κατά το έτος 2018.

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 ποσό των 54.996,70 αποτελεί παροχή που καταβάλλεται από την εργοδότη εταιρεία (Mercedes-Benz AG πρώην Daimler AG) στην προσφεύγουσα, 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, το επίδικο ποσό των 54.996,70€ που καταβλήθηκε εφάπαξ στην προσφεύγουσα, προέρχεται από κεφαλαιοποίηση του δικαιώματος επαγγελματικής σύνταξης, στα πλαίσια του επαγγελματικού συνταξιοδοτικού συστήματος που προβλέπει το αρ.1, εδ.2, φράση 2 του Γερμανικού Νόμου περί Εταιρικών Συντάξεων.

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 το ασφάλισμα που προέρχεται από τα ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, είτε αυτό καταβάλλεται περιοδικά είτε εφάπαξ.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αποτελεί σύνταξη αλλοδαπού 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.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, τόσο από το έγγραφο εκκαθάρισης συντάξεως Οκτωβρίου 2019, όσο και από την από 28-08-2018 σύμβαση περί κεφαλαιοποίησης της εταιρικής σύνταξης, προκύπτει ότι το καθαρό ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα από την κεφαλαιοποίηση της εταιρικής σύνταξης ανέρχεται στο ποσό των 53.283,00 και όχι στο ποσό των 54.996,70, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για τις λοιπές αποδοχές της προσφεύγουσας δεν αποδείχθηκε ότι αυτές αποτελούν μικτές αποδοχές και όχι καθαρές, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/02-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης. Καλείται δε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κατερίνης να προβεί σε νέα εκκαθάριση της προσβαλλόμενης πράξης λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.