



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 07/11/2024
Αριθμός απόφασης: 2370

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' 58/19-04-2024) 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. Την με ημερομηνία **20/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του με ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/28-05-2024 (αριθμός δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση το άρ.32 παρ. 2&3 του ν.4987/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, 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 **20-6-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/28-05-2024 (αριθμ.δήλωσης) 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 Ζ' Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 1.542,76€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 80,28€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 1.623,04€ έναντι μηδενικού ποσού φόρου, που είχε προκύψει με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης/08-06-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 9.026,65€ στον κωδικό 657 «*Εισοδήματα που εξαιρούνται από το φόρο και εισφορά (παρ.2 άρθρο 43Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση*». Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/08-08-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με μηδενικό ποσό φόρου.

Στη συνέχεια, κατόπιν αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ χωρών της Ε.Ε., ο προσφεύγων ενημερώθηκε μέσω e-mail σχετικά με την ανακρίβεια της αρχικής του δήλωσης σε ότι αφορά τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/28-05-2024 (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. ΕΞ 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 Ιταλίας, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018 εισέπραξε:

- το ποσό των 9.737,00€ ως σύνταξη από το, Διεύθυνση:,

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν 4987/2022, στον κωδικό 389 αναγράφηκε το ποσό των 9.737,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενος τα εξής:

1. Κακή εκτίμηση και εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων σύμβασης αποφυδής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας. Είναι αποκλειστικά και μόνο Ιταλός υπήκοος και κατέχει μόνο την Ιταλική ιθαγένεια και υπηκοότητα. Δικαιούχος να φορολογήσει το ποσό της σύνταξης του Ιταλικού κράτους είναι μόνο η Ιταλία.
2. Παραβίαση της αρχής του άρθρου 25 παρ.1 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ.1 του ν.1927/1991. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβαρύνθηκε για εισόδημα από την Ιταλία ύψους 9.737,00€ με το ποσό του φόρου 1.623,04€ πλέον προσαυξήσεων, τον οποίο θα είχε γλιτώσει καθ'ολοκληρίαν αν είχαν εφαρμοστεί σωστά οι διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, δεδομένου ότι έχει ήδη καταβάλλει στο Ιταλικό Δημόσιο φόρο ύψους 504,27€.
3. Παραβίαση των αρχών χρηστής διοίκησης και καλής πίστης.
4. Εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 24 παρ.3 του ν.1927/1991 και συνυπολογισμός του φόρου που καταβλήθηκε.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 5104/2024 "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».

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 36 του Ν 5104/2024 ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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 τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

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 τις διατάξεις του ν. 1927/1991 (Φ.Ε.Κ. 17/15-02-1991, τ.Α') «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου.

«Άρθρο 2. Φόροι που καλύπτονται

Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό του καθενός από τα συμβαλλόμενα κράτη ή των πολιτικών ή διοικητικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται[...]

Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία

Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε

πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσον αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές, μέσα σ' αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σ' αυτό.

2. Αν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

[...]

Άρθρο 18. Συντάξεις

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, **οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους για υπηρεσίες που προσέφερε στο παρελθόν φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος.**

Άρθρο 19. Κυβερνητικές υπηρεσίες

α) Αμοιβές, εκτός από σύνταξη, που καταβάλλονται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς αυτό το κράτος ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το κράτος.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια αμοιβή φορολογείται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αν οι υπηρεσίες παρέχονται εντός αυτού του κράτους και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του κράτους και:

(i) είναι υπήκοος του κράτους αυτού, χωρίς να είναι υπήκοος του πρώτου μνημονευθέντος κράτους, ή (ii) δεν έγινε κάτοικος του κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το ένα συμβαλλόμενο κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σ' ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο κράτος αυτό.

β) Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος, και κάτοικος, του κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται σε αμοιβές και συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη ή πολιτική ή διοικητική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

[...]

Άρθρο 24. Αποφυγή διπλής φορολογίας

3. Στην περίπτωση της Ελλάδας: Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ιταλία.

Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία».

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

«II. Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α.

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.

[...]

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.

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:

[...]

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.**

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

Άρθρο 18

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Αρθρου 19, **οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.**

Άρθρο 19

παρ. 2(α): Οποιαδήποτε σύνταξη που **καταβάλλεται από το Κράτος της Ιταλίας ή πολιτική ή διοικητική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό, σ ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που προσέφερε προς το Κράτος αυτό ή υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού, φορολογείται μόνο στην Ιταλία.**

παρ. 2(β): Εν τούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ελλάδος.

παρ.3: Οι διατάξεις του Αρθρου 18 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική ή διοικητική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού».

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 18 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας και όχι η διάταξη του άρθρου 19 παρ 2, καθώς, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων η σύνταξή του προέρχεται από το «Εθνικό Ίδρυμα Κοινωνικής Πρόνοιας» του Ιταλικού Κρατικού Ασφαλιστικού Φορέα και προέκυψε από την εργασία του στην Ιταλία, απασχολούμενος σε διάφορα νόμικα πρόσωπα της αλλοδαπής, ήτοι από εξαρτημένη σχέση εργασίας στον ιδιωτικό τομέα. Αντίθετα, το άρθρο 19 παρ.2 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Ιταλίας αφορά σε συντάξεις που καταβάλλονται σε φυσικό πρόσωπο για Υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο Ιταλικό κράτος ή σε πολιτική υποδιαίρεση αυτού (κυβερνητικές υπηρεσίες).

Επειδή, οι μέθοδοι αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ συμβαλλόμενων κρατών αποφεύγεται είτε με τη «Μέθοδο της Πίστωσης» του φόρου, είτε με τη «Μέθοδο της Εξαίρεσης» του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ως κάτοικος Ελλάδας, δυνάμει του άρθρου 18 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας – Ιταλίας, νομίμως φορολογείται στην Ελλάδα και το Ιταλικό κράτος καλείται να εξαιρέσει το επίμαχο εισόδημα από τον Ιταλικό φόρο, κατόπιν υποβολής του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας στο αλλοδαπό κράτος, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1128/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ.1 και στο άρθρο 26 παρ.1 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Ιταλίας ορίζεται ότι:

Άρθρο 25. Μη διακριτική μεταχείριση

1. Οι υπήκοοι του ενός συμβαλλόμενου κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική επιβάρυνση, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού κράτους κάτω από τις αυτές συνθήκες. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 1, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο συμβαλλόμενων κρατών.

[...]

Άρθρο 26. Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού

1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο συμβαλλόμενων κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την περίπτωση του υπόψη της αρμόδιας αρχής του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή, αν εφαρμόζεται γι' αυτό το πρόσωπο η παράγραφος 1 του άρθρου 25, της αρμόδιας αρχής του συμβαλλόμενου κράτους του οποίου είναι υπήκοος. Η περίπτωση αυτή πρέπει να τεθεί υπόψη μέσα

σε δύο χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου, η επιβολή του οποίου δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης».

Επειδή, η διάταξη του άρ.25 παρ.1 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας αναφέρεται στην υποχρέωση κάθε ενός εκ των συμβαλλόμενων κρατών της Σύμβασης να μην επιβάλλουν διακριτική μεταχείριση σε ότι αφορά την επιβολή φόρου μεταξύ υπηκόων διαφορετικού κράτους, ήτοι η επιβολή των φόρων να μην διαφοροποιείται μεταξύ διαφορετικών υπηκόων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4172/2013 «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», διάταξη η οποία εφαρμόζεται σε κάθε Έλληνα υπήκοο για εισόδημα που αυτός αποκτά εισόδημα από συντάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός περί παραβίασης της παρ.1 του άρθρου 25 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας – Ιταλίας απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, εφόσον ο προσφεύγων θεωρεί ότι το Ελληνικό κράτος δεν εφάρμοσε σωστά τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. δικαιούται εντός του χρονικού διαστήματος που προβλέπεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 26 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας – Ιταλίας, να υποβάλλει στην αρμόδια διεύθυνση της Α.Α.Δ.Ε. αίτηση στα πλαίσια της διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.73 του ν.5104/2024 και της Α.1220/2020.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-06-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**:.....

Οριστική φορολογική υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2018	Ποσό
Υπ' αριθμ./28-05-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει του άρ.32 παρ.2&3 του ν.4987/2022	Τελικό Χρεωστικό: 1.623,04€

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.