



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2371

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 **12/06/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/14-05-2024 (αριθμός δήλωσης/12-04-2024) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου

32 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Το από με αριθμό πρωτ.εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/01-11-2024 ΕΙ 2024 ΕΜΠ υπόμνημα του του με ΑΦΜ:....., με την ιδιότητα του κληρονόμου του αποβιώσαντος την 27-07-2024 προσφεύγοντα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 12-06-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και επί του συμπληρωματικού υπομνήματος του του με ΑΦΜ:..... ως κληρονόμος του αποβιώσαντος την 27-07-2024 προσφεύγοντος, 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/14-05-2024 (αριθμ.δήλωσης/12-04-2024) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 49.785,86€, συμβ/να ποσά 20,15€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 8.478,40€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 58.284,41€ έναντι του ποσού φόρου προς καταβολή ύψους 4.775,34€, που είχε προκύψει με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως, τη με αριθμό καταχώρησης/17-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, το ποσό των 8.436,96€ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης». Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/17-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 143,64€.

Κατόπιν αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ χωρών της Ε.Ε., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας ενημέρωσε τον προσφεύγοντα σχετικά με την ανακρίβεια της δήλωσής του, που αφορά εισόδημα από τη Γερμανία και τον 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, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 εισέπραξε:

- το ποσό των 3.515,40€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την AG
- το ποσό των 99.775,41€, ως μισθωτές υπηρεσίες από την AG
- το ποσό των 7.495,32€ ως σύνταξη από Deutsche Rentenversicherung Baden-Wurttemberg και
- το ποσό των 16.545,90€ ως σύνταξη από Deutsche Rentenversicherung Baden-Wurttemberg

Ακολούθως, κατόπιν της ανωτέρω ειδοποίησης από την ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 26-03-2024 την με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους, με την οποία τροποποίησε το ποσό που είχε αναγράψει στον κωδικό 389, στο ποσό των 24.041,22€. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης 2081/26-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.775,34€.

Στη συνέχεια, η αρμόδια ΔΟΥ Βέροιας προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/14-05-2024 (αριθμ.δήλωσης/12-04-2024) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν 4987/2022 (νυν 36 παρ.3 του Ν 5104/2024) 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. 3 του άρθρου 36 του Ν 5104/2024, στον κωδικό 389 αναγράφηκε το ποσό των 118.278,60€, ύστερα από τις βεβαιώσεις που προσκόμισε ο προσφεύγων αναφορικά με το καθαρό ποσό των αποδοχών που έλαβε από την αλλοδαπή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και ο νόμιμος και μοναδικός κληρονόμος του, του με ΑΦΜ:..... με το συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε, ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊστάμενου της ΔΟΥ Βέροιας και τη νομιμότοκη επιστροφή κάθε ποσού που καταβλήθηκε ή θα καταβληθεί εκουσίως ή αναγκαστικώς, από της καταβολής άλλως από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυριζόμενοι:

Α) Νομική και ουσιαστική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης, ως εκδοθείσας κατά παράβαση του άρθρου 15 παρ.3 του Ν 4172/2013 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου Ε 2041/15-06-2023.

Β)Εφαρμογή της αρχής της αναλογικής ισότητας

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, σύμφωνα με το αρ. 23§1,2&3 του ν. 5104/2024 : «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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 εκπέμπουν, 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

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

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

».

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα και τον κληρονόμο αυτού εγκύκλιο Ε 2041/2023 «2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 15](#) του ΚΦΕ, 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, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται, με την ακόλουθη κλίμακα:

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

3. Επιπροσθέτως, με την [Ε. 2212/2021](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης της [παραγράφου 3 του άρθρου 15](#) του ΚΦΕ, προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη (ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του [άρθρου 8](#) του ν. [3198/1955](#)).».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2212/2021, με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις ως προς την έννοια της εφάπαξ αποζημίωσης για την ορθή εφαρμογή της διάταξης της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι

«Β) Περιεχόμενο

Με την εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης της [παρ. 3 του άρθρου 15](#) του [ΚΦΕ](#) περιλαμβάνεται και η εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας.

Γ) Πεδίο Εφαρμογής

Η παρούσα εφαρμόζεται για την φορολόγηση σύμφωνα με τη διάταξη της [παρ. 3 του άρθρου 15](#) του [ΚΦΕ](#) της εφάπαξ αποζημίωσης που λαμβάνουν φυσικά πρόσωπα για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τη διάταξη της [παρ. 3 του άρθρου 15](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΚΦΕ](#)) ορίζεται ότι με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της [παρ. 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.....

2. Από τη γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη (ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του [άρθρου 8](#) του ν. [3198/1955](#)). Συνεπώς στην έννοια της αποζημίωσης που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς της διάταξης της [παρ. 3 του άρθρου 15](#) του [ΚΦΕ](#) εντάσσεται και η αποζημίωση που παρέχεται οικειοθελώς από τον εργοδότη για την κατόπιν συμφωνίας με τον μισθωτό λύση και κατάργηση της σύμβασης εργασίας, εφόσον καταβάλλεται εφάπαξ και εξαιτίας της διακοπής της σχέσεως εργασίας.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με την με υπ' αριθμ./17-07-2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (υπ' αριθμ./17-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου) και την υπ' αριθμ...../26-03-2024 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 (...../26-03-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος), δήλωσε στον κωδ: 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 24.041,22€.

Ακολουθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας, 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./12-04-2024 2^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 118.278,60€. Μετά την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 96.942,00€ (καθαρά) που εισέπραξε το 2018 από τη γερμανική εταιρεία-AG, αποτελεί εφάπαξ παροχή σε σχέση με την έμμισθη απασχόλησή του στην ως άνω εταιρία, ήτοι 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 επικαλείται της εγκύκλιο Ε.2041/15-06-2023.

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

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.

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 τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων 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 77.825,00 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, το επίδικο ποσό των 96.942,00€ που καταβλήθηκε εφάπαξ στον προσφεύγοντα, 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 άρθ.15 παρ.1 του ως άνω νόμου, ενώ ο φορολογικός νομοθέτης, ρητώς προέβλεψε διαφορετική κλίμακα φορολόγησης για συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης.

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 άρθ.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 του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/12-06-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και του συμπληρωματικού υπομνήματος του του με ΑΦΜ:....., με την ιδιότητα του κληρονόμου του αποβιώσαντα την 27-07-2024 προσφεύγοντα και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

	Ποσό προς καταβολή
Με αριθμό ειδοποίησης/14-05-2024 (αριθμ.δήλωσης/12-04-2024) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018	58.284,41€

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

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.