



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2483

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 **04-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του ... με ΑΦΜ:.....**, κατά της υπ' αριθμ./11-06-2024 αρνητικής απάντησης σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, 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 **04-07-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 το υπ'αριθμ./10-06-2024 αίτημά της, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δράμας τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπλήρωσε τον Κωδ. 391 *«Καθαρό ποσό από μισθούς και συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»* με το ποσό των 10.949,28€ και τον Κωδ. 619 *«Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2018, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο»* με το ποσό των 54.963,00€. Τα ως άνω ποσά προέρχονται από κύρια σύνταξη αλλοδαπής και από προεξόφληση εταιρικής σύνταξης της Γερμανίας. Η Δ.Ο.Υ. Δράμας δεν έκανε αποδεκτή την ως άνω δήλωση και εξέδωσε την προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ./11-06-2024 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, με την οποία δεν έγινε δεκτή η τροποποιητική δήλωση που υπέβαλε και αφορούσε τη διόρθωση της προγενέστερης με αριθμό/19-04-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ. δήλωσης ...) σύμφωνα με τις παρ. 2&3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, με την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολόγησε το σύνολο του εισοδήματος από συντάξεις αλλοδαπής (Γερμανίας) ύψους 65.912,28€ στον Κωδ. 391 *«Καθαρό ποσό από μισθούς και συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης»*, καθώς, όπως ισχυρίζεται, από τη Γερμανία εισπράττει την κύρια σύνταξη προερχόμενη από την υποχρεωτική συνταξιοδοτική ασφάλιση του Γερμανικού δημόσιου συστήματος κοινωνικής ασφάλισης και την εταιρική σύνταξη προερχόμενη από την εργοδότη εταιρεία Το 2018, κατόπιν πρότασης της ... δέχθηκε, αντί να εισπράττει 222,87€ κάθε μήνα από το επικουρικό ταμείο ασφάλισης της εταιρείας στην οποία εργαζόταν ο σύζυγός της (....), να εισπράξει εφάπαξ το ποσό των 54.963,00€ που αντιστοιχεί σε συντάξεις 20,5 ετών. Εσφαλμένα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν αποδέχθηκε την τροποποιητική δήλωση που υπέβαλε καθώς, η εφάπαξ παροχή επικουρικής σύνταξης από την εργοδότη εταιρεία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 4 του ν.4172/2013, σύμφωνα με το οποίο, στην περ.β' ορίζεται ότι οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία

Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης φορολογούνται αυτοτελών και το γεγονός ότι το κοινωνικοασφαλιστικό σύστημα της Ελλάδας διαφέρει από αυτό της Γερμανίας δε συνιστά από μόνο του παράγοντα για φορολόγηση του παραπάνω ποσού βάσει της κλίμακας του άρθρου 15 παρ.1 του ν.4172/2013.

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 υπο λογισμό 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 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 τροποποιη-τική 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. [...]

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 Α.Ν. 52/1967(Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της 6 φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος» : «Άρθρο 2 (1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:[...] 8. Ο όρος «σύνταξις» σημαίνει περιοδικάς πληρωμάς, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξενηθείσας βλάβας. 9. Ο όρος «περιοδική παροχή» σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκειαν καθωρισμένου ή δυναμένου να εξακριβωθή χρονικού διαστήματος.» [...]. Άρθρο 12 (1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλήν των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. (3) Συντάξεις και περιοδικαί παροχαί καταβαλλόμεναι υπό του Δημοσίου της Ομοσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω. (4) Αι διατάξεις των παραγράφων (2) και (3) εφαρμόζονται επίσης επί συντάξεων και περιοδικών παροχών καταβαλλομένων υπό της Ομοσπονδιακής Τραπέζης, των Ομοσπονδιακών Σιδηροδρόμων και της Ομοσπονδιακής Ταχυδρομικής Υπηρεσίας, ως και των αντιστοίχων οργανισμών του Βασιλείου της Ελλάδος. (5) Συντάξεις, περιοδικαί παροχαί και άλλα επαναλαμβανόμενα ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι υφ' ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπό νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου ως αποζημιώσεις δια τραυματισμόν ή βλάβην προξενηθείσαν λόγω εχθροπραξιών ή πολιτικού διωγμού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.».

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[...]

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).

[...]

Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο

Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού. Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

Ακολουθώντας, με τις διατάξεις της παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιαίρεση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

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 εφαρμοζόμενων 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, σύμφωνα με την Πολ. 1128/2001- Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της Σύμβασης Ελλάδος - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του Εισοδήματος

«Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας Εισοδήματος (Α.Ν. 52/67, ΦΕΚ 134 Α/4.8.67) οι σχετικές διατάξεις της οποίας έχουν εφαρμογή αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που λαμβάνει κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου κράτους.

Συγκεκριμένα: Με τις διατάξεις των παραγράφων (8) και (9) του άρθρου II της Σύμβασης, ορίζεται ότι: Παρ. (8): Ο όρος σύνταξης σημαίνει περιοδικά πληρωμές, αίτινες γίνονται δια παρασχεθείσας υπηρεσίας ή ως αποζημιώσεις δια προξηνηθείσας βλάβας. Παρ. (9): Ο όρος περιοδική παροχή σημαίνει καθωρισμένον ποσόν καταβλητέον περιοδικώς εις καθωρισμένα χρονικά διαστήματα ισοβίως ή κατά την διάρκεια 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 Συμβαλλόμενου 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 (Public Funds, Offentlichen Kassen of 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 (Deutsche Bundesbank), τους Ομοσπονδιακούς Σιδηροδρόμους (Deutsche Bundesbahn) και την Ομοσπονδιακή Ταχυδρομική Υπηρεσία (Deutsche Bundespost), 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, στο άρθρο 36 παρ.6 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υπ'αριθμ./..../..../10-06-2024 αίτημά της υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην οποία συμπλήρωσε τον Κωδ. 391 «Καθαρό ποσό από μισθούς και συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» με το ποσό των 10.949,28€ και τον Κωδ. 619 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2018, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο» με το ποσό των 54.963,00€.

Επειδή, η ως άνω τροποποιητική δήλωση δεν έγινε αποδεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δράμας, εμμένοντας στην προγενέστερη υπ'αριθμ. .../19-04-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει των παρ. 2&3 του ν.4987/2022, με το αιτιολογικό ότι το επίμαχο ποσό αφορά σύνταξη και φορολογείται ως τέτοια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκόμισε σε ακριβή μετάφραση το συμφωνητικό μεταξύ της ίδιας και της Γερμανικής εταιρείας ..., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα λάμβανε από την μηνιαία εταιρική σύνταξη ύψους 222,87€ και με το προσκομισθέν συμφωνητικό, τα δύο μέρη συμφωνούν ότι όλα τα δικαιώματα από την επικουρική σύνταξη, τωρινά και μελλοντικά, αποζημιώνονται με την πληρωμή ενός μοναδικού κεφαλαίου ύψους 54.963,00€ που θα καταβληθεί τον Οκτώβριο του 2018.

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

Άρθρο 8 – 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του.

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 (%)
0 έως 20.000	22%
20.000,01 έως 30.000	29%
30.001 έως 40.000	37%
40.000,01 -	45%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την

παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.».

[...]

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων 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.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την περ. β της παρ.4 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 107 του ν.5078/20-12-2023 και αφορά σε φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων και σε φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης και τα ταμεία της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002, ως εξής:

«4α. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς ως εξής:

[...]

4β. Οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης και τα ταμεία της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002 (Α' 160) φορολογούνται αυτοτελώς ως εξής:

(i) Για παροχές που αντιστοιχούν σε έως πέντε (5) έτη ασφάλισης, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), εφόσον καταβάλλονται περιοδικά και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον καταβάλλονται εφάπαξ.

(ii) Για παροχές που αντιστοιχούν σε περισσότερα από πέντε (5) και έως δέκα (10) έτη ασφάλισης, με συντελεστή επτάμιση τοις εκατό (7,5%), εφόσον καταβάλλονται περιοδικά και με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εφόσον καταβάλλονται εφάπαξ.

(iii) Για παροχές που αντιστοιχούν σε περισσότερα από δέκα (10) και έως είκοσι (20) έτη ασφάλισης, με συντελεστή πέντε εκατό (5%), εφόσον καταβάλλονται περιοδικά και με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), εφόσον καταβάλλονται εφάπαξ.

(iv) Για παροχές που αντιστοιχούν σε περισσότερα από είκοσι (20) έτη ασφάλισης, με συντελεστή δυόμιση τοις εκατό (2,5%) εφόσον καταβάλλονται περιοδικά και με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) εφόσον καταβάλλονται εφάπαξ.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων προσαυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης ρευστοποίησης του ατομικού του λογαριασμού. Ειδικά για τα πρόσωπα που ασφαλίστηκαν σε Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης ή σε ταμείο της παρ. 20 του άρθρου 6 ν. 3029/2002 μετά τα πενήντα πέντε (55) έτη, οι συντελεστές της περ. (i) προσαυξάνονται κατά πέντε τοις εκατό (5%) για κάθε έτος που υπολείπεται των πέντε (5) ετών ασφάλισης.».

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το επίδικο ποσό καταβλήθηκε από Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης και εσφαλμένα η φορολογική αρχή το εντάσσει στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, αντί σε αυτές της παρ.4β του ίδιου άρθρου, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 107 του ν.5078/2023.

Επειδή, το επίδικο ποσό των 54.963,00€ 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, τα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης της Ελλάδας είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία λειτουργούν σε προαιρετική βάση, προκειμένου να χορηγούν συμπληρωματικές συνταξιοδοτικές παροχές, ενώ από καμία διάταξη δεν προκύπτει η ταύτιση αυτών των παροχών με τις παροχές των υποχρεωτικών εταιρικών συντάξεων που προβλέπονται στο Γερμανικό κράτος.

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αποτελεί σύνταξη αλλοδαπού κράτους, για το οποίο αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης έχει η Ελλάδα και το οποίο κατά την περιοδική του καταβολή φορολογούνταν με την κλίμακα του αρ.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, οι σχετικοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου**/04-07-2024** ενδικοφανούς προσφυγής της
του με **ΑΦΜ:.....**

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.