



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσ/νίκη, 06/03/2025

Αρ. απόφασης: 354

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332255

e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 19.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.10.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, με βάση την υπ' αριθ. /27.07.2024 αρχική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/08.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, με βάση την υπ' αριθ. /27.07.2024 αρχική δήλωση, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.11.2024 και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης/08.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, με βάση την υπ' αριθ. /27.07.2024 αρχική δήλωση προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό πληρωμής 2.981,19€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την 27.07.2024, την με α/α καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων α) ποσό 21.192,04€ στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης», β) ποσό 1.311,84€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17, 20 και 21» με χώρα προέλευσης του εισοδήματος της το Βέλγιο.

Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ ή να αποστείλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης, α) μη λαμβάνοντας

υπόψη το δηλωθέν ποσό 1.311,84€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17, 20 και 21» β) αποδεχομένη τους υπόλοιπους κωδικούς – ποσά ως είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα. Ακολούθως εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/08.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Η προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet την 09.10.2024, εστάλη σχετική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την ίδια μέρα και αναγνώστηκε την 24.10.2014.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενη ότι πρέπει να αναγνωρισθεί και να αφαιρεθεί από τον φόρο εισοδήματος του έτους 2023, ο φόρος που κατέβαλε στο Βέλγιο ποσού 1.311,84€, σύμφωνα με την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Βελγίου-Ελλάδος.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο εκκαθαριστικού σύνταξης από την ομοσπονδιακή υπηρεσία συντάξεων του Βελγίου για το έτος 2023, μεταφρασμένου στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης.

Επειδή, στο άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος..... 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε

δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

Επειδή, στο άρθρο 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/22-1-2014 με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013»:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

-Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

-Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

-Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή,

ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, σύμφωνα με τον ν.3407/2005 (ΦΕΚ Α 266/25.10.2005) «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος»:

«ΑΡΘΡΟ 4 Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης ο όρος "κάτοικος ενός συμβαλλόμενου Κράτους" υποδηλώνει κάθε πρόσωπο, το οποίο σύμφωνα με την νομοθεσία του Κράτους αυτού, υπόκειται σε φόρο σ` αυτό το Κράτος λόγω κατοικίας ή διαμονής του, έδρας διοίκησης του ή κάθε άλλου κριτηρίου ανάλογης φύσης. Ο όρος όμως αυτός δεν περιλαμβάνει τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φορολογία σ` αυτό το Κράτος μόνο για τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές που ευρίσκονται σ` αυτό το Κράτος.

2. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου Ι, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωση του ρυθμίζεται ως ακολούθως:

α) Το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος τον Κράτους με το οποίο διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων),

β) Εάν το Κράτος, όπου το πρόσωπο αυτό έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δεν μπορεί να καθορισθεί ή το πρόσωπο δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος τον Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του,

γ) Εάν το πρόσωπο έχει συνήθη διαμονή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά, θεωρείται κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος,

δ) Εάν το πρόσωπο αυτό είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών επιλύουν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους όπου βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των δραστηριοτήτων του.

ΑΡΘΡΟ 18 ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση, φορολογούνται μόνο σ` αυτό το Κράτος.

2. Εν τούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας ενός συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται σ` αυτό το Κράτος.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης για συντάξεις και παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος που έχει θεσπισθεί από αυτό το συμβαλλόμενο Κράτος για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη (ασφαλιστική) νομοθεσία.

ΑΡΘΡΟ 19 ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. α) Οι αμοιβές, εκτός από συντάξεις, που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιάρθρωση του ή από τοπική αρχή σ` ένα φυσικό πρόσωπο, για υπηρεσίες που προσφέρονται προς αυτό το Κράτος ή αυτή την πολιτική υποδιάρθρωση του ή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ` αυτό το Κράτος.

β) Εν τούτοις, οι αμοιβές αυτές φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται μέσα σ` αυτό το Κράτος, και αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

1) έχει την υπηκοότητα αυτού του Κράτους, ή

2) δεν έχει γίνει κάτοικος του Κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για την παροχή των υπηρεσιών.

2. α) Οι συντάξεις που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική αρχή αυτού είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό σ` ένα φυσικό πρόσωπο για παρεχόμενες υπηρεσίες προς αυτό το Κράτος, αυτή την πολιτική υποδιαίρεση του ή αυτή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ` αυτό το Κράτος.

β) Εκ τούτοις, οι συντάξεις αυτές, φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος εάν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται για αμοιβές και συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα πλαίσια εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση του ή τοπική Αρχή.»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΑΡΘΡΟ 22

1. Όσον αφορά στην Ελλάδα, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Όταν κάτοικος της Ελλάδας αποκτά εισοδήματα, που σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης φορολογούνται στο Βέλγιο, η Ελλάδα εκπίπτει από το φόρο που επιβάλλει επί των εισοδημάτων αυτού του κατοίκου, ποσό φόρου ίσο προς το φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί στο Βέλγιο.

Η έκπτωση αυτή, όμως, δεν μπορεί να υπερβαίνει το τμήμα του φόρου εισοδήματος, που υπολογίζεται πριν από την έκπτωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα που φορολογούνται στο Βέλγιο.

β)

2. Όσον αφορά στο Βέλγιο η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Εάν κάτοικος του Βελγίου αποκτά εισοδήματα που φορολογούνται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, με εξαίρεση εκείνες των άρθρων 10 παρ. 2, 11 παρ. 2, 7 και 8 και 12 παρ. 2, 6 και 7, το Βέλγιο εξαιρεί από τη φορολογία αυτά τα εισοδήματα αλλά μπορεί κατά τον υπολογισμό των φόρων του στα υπόλοιπα εισοδήματα αυτού του κατοίκου να εφαρμόσει το συντελεστή τον φόρου που θα εφαρμοζόταν αν τα εν λόγω εισοδήματα δεν είχαν εξαιρεθεί από τη φορολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/2006 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων

διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος»:

«Ι. Γενικά

Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη.

Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασής του, το οποίο αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες

αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων).

Με τον όρο «σύνταξη» νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος «παρόμοιες αμοιβές» έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί «παρόμοια αμοιβή» η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία.

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λ.π.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο «παροχές (annuities)». Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζωής.

Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να

φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοια φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα-Λουξεμβούργου).

Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα-Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδα-Δανίας).

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 Ελλάδα-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 υποδιάρθρωση 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.....».

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ
ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ

ΒΕΛΓΙΟ ν. 3407/2005 Φ.Ε.Κ. 266/Α'/2005	1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Βελγίου και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας. Αρθρο 18 παρ.1: Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του Αρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. παρ.2: Εντούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας του Βελγίου, όπως π.χ. από το - Εθνικό Γραφείο Συντάξεων του Βελγίου (Office National des Pensions) - Δημόσιο Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ανθρακωρύχων Βελγίου (Fonds Nationale de Retraite des Ouvriers Mineurs) φορολογούνται και στα δυο Κράτη. Η διάταξη εφαρμόζεται και για συντάξεις ή παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος, που έχει θεσπισθεί από το Βέλγιο, για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη ασφαλιστική νομοθεσία. Αρθρο 19 παρ.2(α): Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος του Βελγίου ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεσή του ή προς την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο. παρ.2(β): Εάν, όμως, το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και
---	--

	υπήκοος Ελλάδας, οι συντάξεις της παρ.2(α) φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα. παρ.3: Οι διατάξεις του Αρθρου 18 έχουν εφαρμογή για συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή....
--	--

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1249/2015 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας».

«...Η χώρα μας έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με 57 κράτη. Οι Συμβάσεις αυτές κατανέμουν την έκταση της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα μόνον στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται εντελώς η διπλή φορολογία. Για άλλες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται συντρέχουσα φορολογική αρμοδιότητα στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, η άσκηση της οποίας ρυθμίζεται από το ειδικό άρθρο για τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας. Για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα, το Υπουργείο μας έχει εκδώσει αναλυτική Πολυγραφημένη Εγκύκλιο (ΠΟΛ.1128/27.10.2006), με την οποία διευκρινίζονται σχετικά ζητήματα. Συγκεκριμένα, στον συνημμένο πίνακα της Εγκυκλίου αναλύονται τα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Στο Παράρτημα του παρόντος παρατίθεται αναλυτικός πίνακας που αφορά στις ΣΑΔΦΕ οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα Πολυγραφημένη Εγκύκλιο, καθώς συνάφθηκαν και τέθηκαν σε εφαρμογή μεταγενέστερα, και συγκεκριμένα στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές Ελλάδας και

καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους.

Διευκρινίζεται ότι η Ελλάδα κατά τη διαδικασία σύναψης των ΣΑΔΦΕ ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. (Model Tax Convention on Income and on Capital) και τα ερμηνευτικά του σχόλια, σύμφωνα με τα οποία η φορολόγηση των συντάξεων και άλλων παρόμοιων πληρωμών προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 18 περιλαμβάνει διατάξεις για τη φορολόγηση των συντάξεων που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία στον ιδιωτικό τομέα. Στους τύπους πληρωμής περιλαμβάνονται οι συντάξεις που καταβάλλονται απευθείας στους πρώην εργαζόμενους αλλά και πληρωμές προς άλλους δικαιούχους (π.χ. επιζών σύζυγος, σύντροφος ή τέκνο των εργαζομένων).

Ωστόσο, όταν οι ως άνω συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 19 (Κυβερνητικές υπηρεσίες), εξαιρουμένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 που αναφέρονται σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται από ένα κράτος ή μία πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για περιπτώσεις όπου το κράτος παρέχει υπηρεσίες οι οποίες δεν εντάσσονται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους.

Οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης που δεν εμπίπτουν στα άρθρα 18 ή 19 εμπίπτουν στο άρθρο 21 του Προτύπου (Άλλα Εισοδήματα). Επομένως σε αυτή τη διάταξη εμπίπτουν οι καταβολές προς αυτοαπασχολούμενους καθώς και οι συντάξεις που βασίζονται αποκλειστικά σε πόρους, στην ηλικία ή τυχόν αναπηρία οι οποίες θα καταβάλλονταν ούτως ή άλλως ανεξαρτήτως της προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας ή των παραμέτρων αυτής. Σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του Προτύπου «Εισοδήματα κατοίκου ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη, οπουδήποτε και αν προκύπτουν, τα οποία δεν καλύπτονται στα προηγούμενα άρθρα της παρούσας σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό».

Σημειώνεται ωστόσο ότι για τις Συμβάσεις οι οποίες είχαν συναφθεί είτε προγενέστερα του Προτύπου είτε κατά τα πρώτα έτη υιοθέτησής του, η διάταξη για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων περιλαμβάνει συντάξεις και παροχές που καταβάλλονται για εξαρτημένη εργασία αλλά και για ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες (βλ. ΣΑΔΦ με Ην. Βασίλειο, ΗΠΑ, Γαλλία, Γερμανία κλπ.)

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Όταν προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές ή παρόμοιες αμοιβές στο Κράτος Κατοικίας (δηλ. στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος) σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, τότε η διαδικασία που θα ακολουθείται είναι η εξής:

Ο δικαιούχος του εισοδήματος (δηλ. φορολογικός κάτοικος εξωτερικού) από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές, οφείλει να υποβάλλει στον φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη (δηλ. στον Ελληνικό φορέα) την «Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας»¹ μεταξύ Ελλάδος και του αντίστοιχου Συμβαλλομένου Κράτους (βλ. συνημμένο υπόδειγμα). Για την υποβολή των Αιτήσεων αυτών έχουν εκδοθεί οι ακόλουθες σχετικές Πολυγραφημένες Εγκύκλιοι: για τη ΣΑΔΦΕ με τις Η.Π.Α. οι ΠΟΛ.1107/5.4.1999 και ΠΟΛ.1079/16.5.2006, για τη ΣΑΔΦΕ με την Ισπανία η ΠΟΛ.1145/31.12.2003, για τη ΣΑΔΦΕ με την Πολωνία η ΠΟΛ.1025/16.2.2006, για τη ΣΑΔΦΕ με την Τουρκία οι ΠΟΛ.1092/23.6.2005 ΚΑΙ ΠΟΛ.1078/12.5.2006, για τη ΣΑΔΦΕ με τη Μολδαβία η ΠΟΛ.1210/15.9.2015 και για τις υπόλοιπες χώρες η ΠΟΛ.1187/5.7.1995.

Η Αίτηση αυτή συμπληρώνεται και υπογράφεται από τον δικαιούχο του εισοδήματος και σφραγίζεται και υπογράφεται από τη φορολογική αρχή της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος στο πεδίο «Πιστοποιητικό της Φορολογικής Αρχής της Χώρας Κατοικίας του Δικαιούχου» (Πεδίο VII). Τονίζεται ότι η πιστοποίηση της φορολογικής κατοικίας από την αλλοδαπή φορολογική αρχή είναι απαραίτητη προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι ευεργετικές διατάξεις των Συμβάσεων.

Η ως άνω Αίτηση θα υποβάλλεται μέχρι το τέλος του έτους στο φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη ο οποίος είναι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου και θα έχει ισχύ από το αμέσως επόμενο φορολογικό έτος και συνολικά για διάστημα τριών (3) φορολογικών ετών. Παράδειγμα: Για να μη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου για τα φορολογικά έτη 2017 μέχρι και 2019, η Αίτηση θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι το τέλος του έτους 2016. Ειδικότερα για το πρώτο έτος εφαρμογής της παρούσας, η ως άνω Αίτηση μπορεί να υποβάλλεται έως 31 Μαρτίου 2016, έτσι ώστε να μη διενεργηθεί παρακράτηση για τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2018.

Τονίζεται ότι σε περίπτωση αλλαγής φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου αυτός οφείλει να ενημερώσει άμεσα τον οικείο συνταξιοδοτικό του φορέα. Διευκρινίζεται ότι για τις περιπτώσεις δικαιούχων στους οποίους καταβάλλεται

σύνταξη (ή άλλη παρόμοια αμοιβή) για πρώτη φορά, εφόσον ο δικαιούχος υποβάλλει την Αίτηση, ο οικείος συνταξιοδοτικός φορέας δε θα διενεργεί παρακράτηση φόρου για το τρέχον έτος και για τα επόμενα δύο (2) φορολογικά έτη.

Σημειώνεται ότι η ως άνω διαδικασία αφορά σε όλες τις ΣΑΔΦΕ που έχει συνάψει η χώρα μας με άλλα Συμβαλλόμενα Κράτη (βλ. Παράρτημα του παρόντος και Πολυγραφημένη Εγκύκλιο ΠΟΛ.1128/27.10.2006).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΠΗΓΕΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΚΑΤΟΙΚΟ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΧΩΡΑΣ

Για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους των χωρών: Αλβανία, Αρμενία, Βέλγιο, Βουλγαρία, Γαλλία, Γερμανία, Γεωργία, Δανία, Ην. Βασίλειο, Ην. Πολιτείες, Ινδία, Ιρλανδία, Ισπανία, Ισραήλ, Ιταλία, Κίνα, Κορέα, Κουβέιτ, Κροατία, Κύπρος, Λετονία, Λιθουανία, Λουξεμβούργο, Μεξικό, Μολδαβία, Ν. Αφρική, Νορβηγία, Ολλανδία, Ουγγαρία, Ουκρανία, Ουζμπεκιστάν, Πολωνία, Πορτογαλία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σλοβενία, Σουηδία, Τουρκία, Τσεχία και Φινλανδία παραπέμπουμε στην Πολυγραφημένη Εγκύκλιο 1128/2006».

Επειδή, σύμφωνα με την Α1061/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής» :

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ) 19. Υποπίνακας 4Α (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ)

« ιδ. Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Δεν συμπληρώνεται στους κωδικούς αυτούς τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης».

Επειδή, στο άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε

περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι πρέπει να αναγνωρισθεί και να αφαιρεθεί από τον φόρο εισοδήματος του έτους 2023, ο φόρος που κατέβαλε στο Βέλγιο ποσού 1.311,84€, σύμφωνα με την σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Βελγίου-Ελλάδος συνυποβάλλοντας αντίγραφο εκκαθαριστικού σύνταξης από την ομοσπονδιακή υπηρεσία συντάξεων του Βελγίου για το έτος 2023, μεταφρασμένου στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης.

Επειδή, στο με αρ. πρωτ./18.02.2025 έγγραφο που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ανταποκρινόμενη στο σχετικό με αρ. πρωτ./14.02.2025 αίτημα μας διευκρινίζεται ότι : «Η διαγραφή του κωδικού 651, προκύπτει από το άρθρο 19 του ν. 3407/2005 σε συνδυασμό με (i) τις οδηγίες για τον κωδικό 651 (έντυπο δηλώστε έξυπνα 2024) και (ii) με τις οδηγίες της κατηγορίας “Αν υπάρχει διακρατική σύμβαση” περίπτωση 3 (έντυπο δηλώστε έξυπνα 2010). Η διαγραφή επομένως, του κωδικού 651 έγινε επειδή η Ελλάδα έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης»

Επειδή, σύμφωνα με το συνυποβληθέν με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκκαθαριστικό σύνταξης ομοσπονδιακής υπηρεσίας συντάξεων του Βελγίου η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2023 α) νόμιμη σύνταξη που καταβάλλεται από την νόμιμη ηλικία συνταξιοδότησης ποσού 8.507,20€ β) σύνταξη επιζώντων με μεταβατικό εισόδημα ποσού 12.684,84€, εισοδήματα όπου παρακρατήθηκε φόρος 1.311,84€.

Επειδή, κατ’ εφαρμογή της σύμβασης περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου και των ανωτέρω οδηγιών της φορολογικής διοίκησης απαιτείται να προσκομισθούν από την προσφεύγουσα έγγραφα ή/και βεβαιώσεις, με επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα και την επισημείωση της Χάγης (όπου είναι απαραίτητο) για τα έτος που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη (2023), απ’ όπου να προκύπτει ο τομέας (δημόσιος ή ιδιωτικός) που εργάσθηκε η προσφεύγουσα καθώς και ο θανών για

τον οποίο λαμβάνει σύνταξη και το είδος των υπηρεσιών/εργασίας, βάσει των οποίων θεμελιώθηκε το δικαίωμα των καταβαλλόμενων συντάξεων προκειμένου να εξετασθεί η υπαγωγή αυτών στο άρθρο 18 ή 19 της Σ.Α.Δ.Φ. και να κριθεί ποιο κράτος έχει δικαίωμα φορολόγησής (αποκλειστικό ή μη) και κατά συνέπεια ποιοι κωδικοί του εντύπου Ε1 πρέπει να συμπληρωθούν.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 19.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ,

Φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2023:

Υπ' αρ. ειδοποίησης/08.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, με βάση την υπ' αριθ. /27.07.2024 αρχική δήλωση.
Χρεωστικό ποσό : 2.981,19€ (Α.Χ.Κ. /.....).

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.