



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2019

Αριθμός απόφασης: 476

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 03/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, μόνιμου κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 και γ) της με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2015, β) τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 και γ) τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

α) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 27/07/2018, δυνάμει της με αριθμ./2016 υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου **323,51 ευρώ**.

β) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 26/06/2018, δυνάμει της με αριθμ./2017 υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής φόρου **331,41 ευρώ**.

γ) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 26/06/2018, δυνάμει της με αριθμ./2018 υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής φόρου **271,31 ευρώ**.

Τα παραπάνω ποσά αφορούν ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011, η οποία επιβλήθηκε επί των εισοδημάτων (συντάξεις από το Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ. και Λογαριασμό Επικούρησης Προσωπικού ΕΤΕ) που απέκτησε στην Ελλάδα ο προσφεύγων, μόνιμος κάτοικος Γερμανίας, κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων κατά το μέρος που αφορούν τη μη νόμιμη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ισχυριζόμενος ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 αποτελεί φόρο, και ως φόρος εμπίπτει και ρυθμίζεται από τις διατάξεις της σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Ελλάδας, στο άρθρο XII της οποίας

ορίζεται ότι συντάξεις που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο Γερμανίας φορολογούνται μόνο στη Γερμανία. Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα του καταλογίσθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις τα σε αυτές αναφερόμενα ποσά φόρου που αφορούν την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Επειδή στο άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

.....

β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα,

.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα...».

Επειδή, από το φορολογικό έτος 2016 και μετά, οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ενσωματώθηκαν στις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, στο οποίο ορίζεται:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από

κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

.....

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τον **Α.Ν. 52/1967** "Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α')":

«Άρθρον Ι

(1) Οι υπαγόμενοι εις την παρούσαν συμφωνίαν φόροι είναι:

1. Εν τη Ομοσπόνδω Δημοκρατία της Γερμανίας ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος εταιρειών, ο φόρος κεφαλαίου, ο φόρος επιτηδεύματος (καλούμενοι εφεξής «φόροι της Ομόσπονδου Δημοκρατίας»).

2. Εν τω Βασιλεία της Ελλάδος ο φόρος εισοδήματος επί φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος επί νομικών προσώπων (καλούμενοι εφεξής «ελληνικός φόρος»).

(2) Η παρούσα συμφωνία εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου ή ουσιωδώς παρομοίου φόρου επιβληθησομένου επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.

.....

Άρθρον XII

(1) Πάσα σύνταξις και πάσα περιοδική παροχή (πλην των αναφερομένων εις τας παραγράφους 2 και 3 συντάξεων και παροχών) κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εκ πηγών

εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνήμονευθέν Κράτος.

(2) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου του Βασιλείου της Ελλάδος ή οιασδήποτε εν γένει πολιτικής υποδιαιρέσεως αυτού θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί τούτω.

(3) Συντάξεις και περιοδικοί παροχαί καταβαλλόμενοι υπό του Δημοσίου της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή των χωρών της ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων αυτών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κρατεί 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 άλλοι επαναλαμβανόμενοι ή μη αποζημιώσεις καταβαλλόμενοι 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 Κρατεί τούτω.»

Επειδή με την **ΠΟΛ.1128/14.5.2001** “Φορολογική μεταχείριση συντάξεων βάσει των διατάξεων της σύμβασης Ελλάδας - Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967)” διευκρινίστηκε ότι:

«Μεταξύ Ελλάδας και Ο.Δ. Γερμανίας έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος (Α.Ν.52/1967, ΦΕΚ 134/Α/4.8.1967), 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.

.....

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

· Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. (1) του άρθρου ΧΙΙ 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 παρ. (2), (3), (4) και (5) του ίδιου άρθρου, όπου το αποκλειστικό δικαίωμα φορολογίας έχει το κράτος της πηγής του εισοδήματος.

· Από τις διατάξεις των παρ. (2) και (3) προκύπτει ότι το αποφασιστικό κριτήριο βάσει του οποίου θα κριθεί σε ποια 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 στη σύνταξη από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησης (δημόσιο - ιδιωτικό).

Ειδικότερα στην περίπτωση της Ελλάδας, οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. (2) του ίδιου ως άνω άρθρου καλύπτουν οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από ταμεία

τα οποία έχουν ιδρυθεί για να καταβάλουν τις συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, όπως είναι το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Έτσι, οποιαδήποτε σύνταξη ή περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους σε κάτοικο Γερμανίας, ανεξάρτητα από τον τομέα προηγούμενης απασχόλησής του, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.

Αντίθετα, εάν σύνταξη ή περιοδική παροχή καταβάλλεται από άλλο ασφαλιστικό φορέα της Ελλάδας (π.χ. ΙΚΑ, ΝΑΤ), δεν υπόκειται στις διατάξεις της παρ. (2), αλλά στις διατάξεις της παρ. (1) του ίδιου άρθρου και φορολογείται μόνο στη Γερμανία.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ Β' Τμ. κρίθηκε ότι:

Α) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ, το οποίο ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της, φόρος επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρος “χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου” με φόρο επί του εισοδήματος είναι, ιδίως, οριστική χρηματική παροχή φυσικού ή νομικού προσώπου προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και καταβάλλεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. ΣτΕ 2563/2015), προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., ΣτΕ 1222/2017), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., ΣτΕ 1222/2017), όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 1222/2017), εφόσον η εν λόγω επιβάρυνση (έστω κι αν δεν έχει, κατά το άρθρο 78 του ελληνικού Συντάγματος, ως “αντικείμενο” το εισόδημα ορισμένου οικονομικού/φορολογικού έτους: πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015) έχει ως βάση επιβολής το συνολικό καθαρό εισόδημα του βαρυνόμενου προσώπου σε ορισμένο οικονομικό/φορολογικό έτος. Και τούτο, ανεξαρτήτως του εάν η ανωτέρω οικονομική επιβάρυνση έχει “έκτακτο” χαρακτήρα, δοθέντος ότι

(α) το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης,

(β) η έλλειψη εννοιολογικού ορισμού στη ΣΑΔΦ των “τακτικών” ή των “έκτακτων” φόρων, βάσει αντικειμενικών και προβλέψιμων στην εφαρμογή τους κριτηρίων, δημιουργεί ασάφεια, ασύμβατη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, που είναι τόσο σημαντική στο πεδίο του φορολογικού δικαίου και

(γ) τυχόν ερμηνεία του άρθρου Ι κατά τρόπο που αποκλείει γενικά από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ τους “έκτακτους” φόρους, υπό την έννοια των φόρων που επιβάλλονται εφάπαξ ή έχουν προσωρινή ισχύ (περιοριζόμενη λ.χ. σε ένα ή δύο φορολογικά έτη), ακόμα κι αν δεν συντρέχουν συναφώς εξαιρετικές και έκτακτες συνθήκες, όπως θεομηνία (πρβλ. ΣτΕ 3189/1992, ΣτΕ 797/1986) ή άμεσος κίνδυνος στάσης πληρωμών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 153/2018), θα παρείχε κατ' ουσίαν στα συμβαλλόμενα κράτη και, ειδικότερα, σε υπόθεση όπως η παρούσα, στην Ελληνική Δημοκρατία, τη δυνατότητα ευχερούς καταστρατήγησης των διατάξεων της και, συνακόλουθα δεν θα ήταν συμβατή με την ανάγκη διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους, καθόσον ο Έλληνας νομοθέτης, ο οποίος είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του

κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους με διάφορους τρόπους (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 2563/2015), θα μπορούσε να προβλέπει έκτακτη/εφάπαξ φορολογική επιβάρυνση επί του καθαρού εισοδήματος ορισμένου έτους (βλ. ΣΤΕ 1773/2018 επταμ., ΣΤΕ 1222/2017), η οποία θα μπορούσε να επαναλαμβάνεται, ενδεχομένως με κάποιες παραλλαγές ως προς τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του προβλεπόμενου βάρους (ιδίως, ως προς τη βάση επιβολής του και το φορολογικό συντελεστή), περιοδικά/συστηματικά ή και επί σειρά ετών, με συνέπεια τη νόθευση του καθιερωθέντος με τη ΣΑΔΦ συστήματος κατανομής και άσκησης της φορολογικής εξουσίας των συμβληθέντων μερών. Γι' αυτό, άλλωστε, σε κάθε περίπτωση (δηλαδή, ακόμα κι αν γινόταν δεκτή η ως άνω ερμηνευτική εκδοχή περί αποκλεισμού από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ των "έκτακτων" φόρων επί του εισοδήματος), οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως "έκτακτο" ή προσωρινό, καθίσταται "τακτικό" (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων: πρβλ. ΣΤΕ 797/1986), ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Η ένδικη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο, με βάση επιβολής το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων, ο οποίος θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας (βλ. ΣΤΕ 2563/2015).

Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015. Επομένως, κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2015), η επίμαχη εισφορά ήδη επιβαλλόταν συνεχόμενα επί έξι (συναπτά) φορολογικά έτη, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως "έκτακτη" ή προσωρινή, χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το ν. 4334/2015 επήλθαν μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές.

Αλλωστε, ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α του ν. 4172/2013), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς παραπάνω, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.

Επειδή με τη με αριθμ. πρωτ. Ε.2009/11-01-2019 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας έγινε δεκτή η παραπάνω απόφαση του ΣΤΕ και συγκεκριμένα:

«1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β' τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 συνιστά

φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου I της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α'329).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου I της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

3. Σύμφωνα με το άρθρο I της ΣΑΦΔ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (πεδίο εφαρμογής), “(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως Ελληνικού φόρου. (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οίωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”

4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο I της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΔΦ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο I των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος ΠΟΛ.1099/2018 με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 13/2018 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιαστικώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

Συνεπώς, για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, μόνιμος κάτοικος Γερμανίας, απέκτησε κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017 εισοδήματα στην Ελλάδα από συντάξεις του Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ. και του Λογαριασμού Επικούρησης Προσωπικού ΕΤΕ, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο XII της σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Ελλάδας φορολογούνται μόνο στη Γερμανία.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα με αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β' τμήματος του ΣτΕ και τη μετέπειτα εκδοθείσα με αριθμ. πρωτ. Ε.2009/11-01-2019 εγκύκλιο, η εισφορά αλληλεγγύης εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιαδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι μη νόμιμα του καταλογίσθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά φόρου που αφορούν την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 επί των εισοδημάτων του που προέρχονται από συντάξεις του Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ. και του Λογαριασμού Επικούρησης Προσωπικού ΕΤΕ στην Ελλάδα, νομίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.