



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 15-2-2019

Αριθμός απόφασης: 644

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. 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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την με αριθμό 52/ 12-4-2017 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 5.** Την με αριθμό 1/ 20-7-2018 Απάντηση της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων-Τμήμα Β3 Νομικής Υποστήριξης στην Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης.
- 6.** Την από 24-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επί της με αριθμό πρωτ. /2018 αίτησης, με την οποία προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά για την με αριθμό /2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 7.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 8.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-10-2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου 90ημέρου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ της με αριθμό πρωτ. /2018 αίτησης, με την οποία προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά για την με αριθμό /2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για το φορολογικό έτος 2017, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του περί μη υπαγωγής σε εισφορά αλληλεγγύης του ποσού των 74.324,21€ (82.626,22 ελβετικά φράγκα) που έλαβε κατά τη διάρκεια του έτους 2017 από τον Διεθνή Οργανισμό «.....» Τις απολαβές από τον Οργανισμό τις δήλωσε στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2017, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Προσπάθησε ο προσφεύγων να δηλώσει το συγκεκριμένο ποσό στον κωδικό 657 «Εισοδήμ. που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.2 άρθρ.43Α Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρ. πληροφ.», αλλά στην πτυσσόμενη λίστα που εμφανίζεται στην οθόνη δεν υπάρχει ο συγκεκριμένος Οργανισμός, ενώ αναφέρονται άλλοι Διεθνείς Οργανισμοί.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, την αποδοχή της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη φορολογικού έτους 2017, τη διενέργεια εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο είναι Διεθνής Οργανισμός και οι μισθοί που καταβάλλει απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με το ν.3519/2006.
- Όσα ισχύουν για άλλους Διεθνείς Οργανισμούς, όπως το, ισχύουν και για το και σύμφωνα με τη με αριθμό 30/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ το εισόδημα από Διεθνείς Οργανισμούς απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011
- Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και παντός είδος φόρου των εισοδημάτων από Διεθνείς Οργανισμούς έχει την έννοια ότι οι υπάλληλοι αυτών θα απολαμβάνουν τον ίδιο μισθό, ανεξάρτητα από τη χώρα από την οποία προέρχονται και την εθνική νομοθεσία
- Η πραγματική έννοια του εθνικού φόρου εισοδήματος, όπως αυτό αναφέρεται στο ν.3519/2006 που κύρωσε διατάξεις για τους υπαλλήλους του, είναι κάθε εθνικός φόρος που υπολογίζεται και επιβάλλεται στο εισόδημα

- Η εισφορά αλληλεγγύης αποτελεί φόρο που επιβάλλεται και υπολογίζεται επί του εισοδήματος φυσικών προσώπων και το περιορίζει και κατ' επέκταση εμπίπτει στην έννοια της διάταξης του άρθρου 10 παρ.2.β.ι του Πρωτοκόλλου που κυρώθηκε με το ν.3519/2006

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 48 του ν.4305/2014: *«2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο: α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013):

«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. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά

αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 1 του ν.3519/2006 (ΦΕΚ Α' 273/ 22-12-2006):

«Κυρώνεται και έχει την ισχύ, που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, το Πρωτόκολλο για τα προνόμια και τις ασυλίες του
που υπογράφηκε στη Γενεύη στις 18 Μαρτίου 2004, του οποίου το κείμενο σε πρωτότυπο στην αγγλική γλώσσα και σε μετάφραση στην ελληνική έχει ως εξής: ...

Τα κράτη-μέρη του παρόντος Πρωτοκόλλου,

Λαμβάνοντας υπόψη τη Σύμβαση για την και του
συνημμένου Οικονομικού Πρωτοκόλλου, που υπεγράφησαν την 1η Ιουλίου 1953, τέθηκαν σε ισχύ στις 29 Σεπτεμβρίου 1954 και τροποποιήθηκαν στις 17 Ιανουαρίου 1971,

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο Οργανισμός έχει την έδρα του στη της
..... και ότι το καθεστώς του στην ορίζεται μέσω της Συμφωνίας
μεταξύ του και του Οργανισμού από 11 Ιουνίου 1955,

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο Οργανισμός είναι επίσης εγκατεστημένος στη, όπου
το καθεστώς του ορίζεται μέσω της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της
και του Οργανισμού από 13 Σεπτεμβρίου 1965, όπως αναθεωρήθηκε στις 16 Ιουνίου 1972,

Λαμβάνοντας επίσης υπόψη τη Σύμβαση μεταξύ του Ομοσπονδιακού Συμβουλίου της
..... και της Κυβέρνησης της από 13 Σεπτεμβρίου 1965
σχετικά με την επέκταση του χώρου του Οργανισμού ούτως ώστε να περιλαμβάνει και
.....

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι δραστηριότητες του Οργανισμού επεκτείνονται όλο και
περισσότερο στο έδαφος όλων των κρατών-μερών της Σύμβασης, με συνεπαγόμενη σημαντική
αύξηση της κινητικότητας προσώπων και αγαθών που έχουν εκχωρηθεί και χρησιμοποιούνται για
τα ερευνητικά προγράμματα του,

Επιθυμώντας να διασφαλίσουν την αποτελεσματική εκτέλεση των λειτουργιών του
Οργανισμού, τις οποίες του έχει εκχωρήσει η Σύμβαση και ιδίως το Άρθρο ΙΙ το οποίο ορίζει τους
σκοπούς του Οργανισμού, και να εγγυηθούν ίση μεταχείριση αυτού στο έδαφος όλων των κρατών-
μερών της Σύμβασης,

Αφού αποφάσισαν για το σκοπό αυτό, σύμφωνα με το Άρθρο ΙΧ της Σύμβασης, να χορηγήσουν στον Οργανισμό τα προνόμια και τις ασυλίες που είναι απαραίτητα για την άσκηση των επίσημων δραστηριοτήτων του,

Συμφώνησαν ως εξής:»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 2 «Διεθνής νομική προσωπικότητα» του ν.3519/2006 (ΦΕΚ Α' 273/ 22-12-2006): «1. Ο Οργανισμός έχει διεθνή νομική προσωπικότητα και νομική ικανότητα στα αντίστοιχα εδάφη των κρατών- μερών του παρόντος Πρωτοκόλλου. 2. Ο Οργανισμός έχει ιδίως την ικανότητα να συμβάλλεται, να αποκτά και να διαθέτει κινητή και ακίνητη περιουσία και να συμμετέχει σε νομικές διαδικασίες.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 10 «Προνόμια και ασυλίες των αξιωματούχων του Οργανισμού» του ν.3519/2006 (ΦΕΚ Α' 273/ 22-12-2006):

«Προνόμια και ασυλίες των αξιωματούχων του Οργανισμού ...

2. Οι αξιωματούχοι του Οργανισμού απολαύουν των ακόλουθων προνομίων: ...

β) ι) υπό τον όρο των προϋποθέσεων και βάσει των διαδικασιών που ορίζει το Συμβούλιο του Οργανισμού, οι αξιωματούχοι και ο Γενικός Διευθυντής του Οργανισμού υπόκεινται σε φόρο, προς όφελος του Οργανισμού, επί των μισθών και αμοιβών που καταβάλλει ο Οργανισμός. Οι εν λόγω μισθοί και αμοιβές απαλλάσσονται από τον εθνικό φόρο εισοδήματος.»

Επειδή από τον προαναφερθέντα ν.3519/2006 είναι σαφές ότι ο είναι Διεθνής Οργανισμός που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η αμοιβή ποσού 74.324,21€ που έλαβε ο προσφεύγων από τον απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 2465/2018:

«5. Επειδή, κατά την έννοια των προεκτεθεισών 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. Ολομ. 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. Ολομ. ΣΤΕ 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 I 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 I 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 διατάξεών 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. Ολομ. 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 προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου I 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. ...

7. Επειδή, 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. Ολομ. 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 οι προαναφερόμενες μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές. Άλλωστε, 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. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 5, 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, σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε.2009/ 11-1-2019 «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018»:

«4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο Ι 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 οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο ΙΙ 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 ουσιωδώς 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Σύμβαση με την οποία ιδρύθηκε ο αποτελεί μια Διεθνή Σύμβαση, δεσμευτική για όλες τις χώρες που την έχουν υπογράψει, και αναφέρει ότι οι αξιωματούχοι που εργάζονται στον Οργανισμό δεν θα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά τους από αυτόν.

Επειδή οι Διεθνείς Συμβάσεις κυρώνονται βάσει του άρθρου 28 παρ.1 του Συντάγματος: «1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Επειδή οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, όπως και όλες οι Διεθνείς Συμβάσεις, κυρώνονται με βάση το προαναφερθέν άρθρο 28 του Συντάγματος και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Με το ίδιο αυτό άρθρο κυρώθηκε και ο ν.3519/2006 που αφορά στον

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 2465/2018 και την σχετική εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ε.2009/11-1-2019, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν.3986/2011, οι διατάξεις για την οποία μεταφέρθηκαν στο άρθρο 43Α του ν.4172/2013, αποτελεί φόρο που εμπίπτει στην έννοια του φόρου επί του εισοδήματος, όπως αυτός αναφέρεται στο πρώτο άρθρο των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της Απόφασης του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 2465/2018: «θα παρείχε κατ' ουσίαν στα συμβαλλόμενα κράτη και, ειδικότερα, σε υπόθεση όπως η παρούσα, στην Ελληνική Δημοκρατία, τη δυνατότητα ευχερούς καταστρατήγησης των διατάξεών 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. Ολομ. 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. ... 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 προπαρατεθείσες 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". Στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας γίνεται γενική αναφορά «φόρος εισοδήματος», χωρίς να υπάρχει πρόβλεψη για υποκατηγορίες αυτού, οι οποίες τυχόν έχουν διαφορετική αντιμετώπιση από όσα αναφέρει η Σύμβαση. Το ίδιο ισχύει και για το ν.3519/2006, ο οποίος αποτελεί Διεθνή Σύμβαση μεταξύ περισσότερων των δύο χωρών, και στον οποίο γίνεται αναφορά σε «εθνικό φόρο εισοδήματος» στο άρθρο 10 που αφορά στα προνόμια των αξιωματούχων που εργάζονται στον Οργανισμό.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι απολαβές του προσφεύγοντα από το συγκεκριμένο Διεθνή Οργανισμό,, δέον να απαλλαχθούν και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 24-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, την αποδοχή της επιφύλαξης που διατυπώθηκε με τη με αριθμό/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.