



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2754

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

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 με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – - του, ΑΦΜ, κατοίκου, με διεύθυνση, κατά της από 05/03/2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 05/03/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων είναι συνταξιούχος από το 2002, και από το έτος 2014 είναι φορολογικός κάτοικος της Για το φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε την με αριθμό/2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία ήταν προσυμπληρωμένοι (ως κωδικοί για τους οποίους παρέχεται ηλεκτρονική πληροφόρηση με βάση την ΠΟΛ 1045/2018) οι κωδικοί 303: «άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις», 321: «άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα, κλπ», 313: «φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις...», 315: «φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις...», 333: «ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α Κ.Φ.Ε.», αντιστοίχως με τα ποσά των 15.839,81 ευρώ, 1.250,29 ευρώ, 1.893,59 ευρώ, 1.865,19 ευρώ και 72,36 ευρώ.

Στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αναγράφει στο ιστορικό της υποθέσεως του ότι εν συνεχεία, υπέβαλε με επιφύλαξη την υπ' αρ./2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία δήλωσε στην κατηγορία εισοδημάτων που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση εισοδήματα ποσού € 17.090,10, αφού προηγουμένως είχε υποβάλει την από 10.08.2018 Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης για το φορολογικό έτος 2017 (1.01.2017-31.12.2017), προσκομίζοντας σχετικό σαρωμένο έγγραφο. Ωστόσο στην από 03/05/2019 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού αναφέρεται ότι: «Προφανώς το έγγραφο τούτο αποτελεί εκτύπωση της προσωρινώς αποθηκευμένης δήλωσης του, την οποία και δεν μπορούσε να οριστικοποιήσει, καθώς τα ποσά των συντάξεων που ήθελε να εντάξει στους οικείους κωδικούς, δεν μπορούσε να τα εντάξει, καθώς πρόκειται για ποσά για τα οποία επειδή ακριβώς υφίσταται ηλεκτρονική πληροφόρηση από τον οικείο φορέα, είναι προεκτυπωμένα στο έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ακριβώς επειδή ο φορολογούμενος δεν δύναται να επέμβει σ' αυτά, δηλώνοντας οτιδήποτε διάφορο, υποβάλει τη δήλωσή του με επιφύλαξη*.»

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού προέβη στην εκκαθάριση της υπ' αριθ./2017 αρχικής υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη πράξη και υπολογίζοντας φόρο εισοδήματος στο ποσό που ο προσφεύγων έλαβε από τη σύνταξη του στην Ελλάδα ύψους €1.865,19 και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους € 258,52.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης κατά το μέρος που αφορά: (α) τον υπολογισμό φόρου για τα εισοδήματα (συντάξεις) της υπό κρίση χρήσης και (β) την επιβολή έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης στο μέτρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα του από συντάξεις καθώς και στο μέτρο που υπολογίστηκε επ' αυτών και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος κάθε σχετικού με τον ως άνω φόρο ποσού που έχει ήδη παρακρατηθεί και ό,τι κληθεί να καταβάλει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Νόμω και ουσία αβάσιμη η επιβολή του ένδικου φόρου εισοδήματος/ Παραβίαση του άρθρου 18 άλλως του άρθρου 21 πργ. 1 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος Ελλάδος και

Ελβετίας.

-Δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 18 της Σύμβασης για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Ελβετικής Ομοσπονδίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου και Πρόσθετου Πρωτοκόλλου (Ν. 1502/1984, Ν. 4034/2011 και Ν. 4105/2013), οι συντάξεις πηγής Ελλάδας που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο Ελβετίας από προηγούμενη εργασία του φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του λήπτη της σύνταξης, ήτοι στην Ελβετία.

- Η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης είναι μη νόμιμη.
- Με την κρίση του ΣΤΕ (2465/2018 απόφαση), η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Ν. 4172/2013 είναι τακτικός φόρος και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας.
- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 της Σύμβασης για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου και Πρόσθετου Πρωτοκόλλου (Ν. 1502/1984, Ν. 4034/2011 και Ν. 4105/2013): «*Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.*»

Επειδή, σύμφωνα με το συνημμένο Πίνακα της ΠΟΛ 1128/2006 με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος “ :

«ΕΛΒΕΤΙΑ ν. 1502/1984 Φ.Ε.Κ. 192/Α' /1984

1)

2) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελβετίας.

Άρθρο 18

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 19, συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελβετίας για προηγούμενη εξαρτημένη απασχόληση, φορολογούνται μόνο στην Ελβετία.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1249/5-11-2015 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής 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 (1128/2006), 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 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).

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» μεταξύ Ελλάδος και του αντίστοιχου Συμβαλλομένου Κράτους ...

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....»

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το παράρτημα της ως άνω ΠΟΛ. 1249/5-11-2015:

«ΕΛΒΕΤΙΑ (Ν. 1502/1984-ΦΕΚ 192/Α'/1984, Ν. 4034/2011-ΦΕΚ 269/Α'/2011 και Ν. 4105/2013-ΦΕΚ 5/Α'/2013)

Άρθρο 18 (Ν.1502/1984)

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες φύσης αμοιβές, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελβετίας για προηγούμενη απασχόληση φορολογούνται **μόνο** στην Ελβετία.»

Επειδή, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, εργαζόταν στην από όπου συνταξιοδοτήθηκε το 2002. Λαμβάνει κύρια σύνταξη από το Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ) και επικουρική σύνταξη από το Ενιαίο Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης (ΕΤΕΑ-ΕΤΕΑΜ). Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, συντάξεις και άλλες παρόμοιες φύσης αμοιβές, που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελβετίας για προηγούμενη απασχόληση φορολογούνται μόνο στην Ελβετία.

Ήδη για τα προηγούμενα του υπό κρίση φορολογικά έτη 2015 και 2016, ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος με την εξής διαδικασία: υπέβαλε αρχικές δηλώσεις με επιφύλαξη για τα εισοδήματα του από συντάξεις που προέκυπταν στην Ελλάδα, για τα οποία φορολογούνταν στην Ελβετία δυνάμει του άρθρου 18 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και Ελβετικής Συνομοσπονδίας και εν συνεχεία προσκόμιζε στον αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη την Αίτηση για την εφαρμογή της Σύμβασης Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας, την οποία παραλάμβανε η φορολογική αρχή και δεν υπολόγιζε φόρο για τα εισοδήματα του από σύνταξη.

Επίσης από έρευνα στο πληροφοριακό σύστημα taxis προέκυψε ότι κατά το επόμενο του υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, η βεβαίωση αποδοχών (συντάξεων) του προσφεύγοντα εκδόθηκε ορθώς από τον φορέα που του κατέβαλε τη σύνταξη, με αποτέλεσμα να είναι προσυμπληρωμένοι οι εξής κωδικοί στη φορολογική του δήλωση (ως κωδικοί για τους οποίους παρέχεται ηλεκτρονική πληροφόρηση): κωδικός **617**: «εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 αρθρ. 43^Α ΚΦΕ)», κωδικός **315**: «φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις...» και κωδικός **333**: «ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α Κ.Φ.Ε.», αντιστοίχως με τα ποσά των 16.741,16 ευρώ, 1.782,85 ευρώ και 72,36 ευρώ.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι οι συντάξεις πηγής Ελλάδας που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο Ελβετίας από προηγούμενη εργασία του φορολογούνται μόνο στο κράτος κατοικίας του λήπτη της σύνταξης, ήτοι στην Ελβετία, πρέπει να γίνει αποδεκτός κατ' εφαρμογή της Σύμβασης για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Ελβετικής Ομοσπονδίας, ανεξάρτητα από τη μη τήρηση από αυτόν της προβλεπόμενης διαδικασίας για το φορολογικό έτος 2017, καθόσον ο προσφεύγων ήταν πράγματι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας ο οποίος έλαβε σύνταξη από την Ελλάδα.

Επειδή η με αριθμό 2465/2018 απόφαση του το ΣτΕ έκρινε ότι : «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 Ι της ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης,

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.» (Σχετική ΠΟΛ Ε. 2009/11.1.2019)

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε. 2009/11.1.2019 με θέμα : “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 “αναφέρεται ότι :

«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 Ι 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).

....

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 οποιουδήποτε 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 παρόμοιων 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 σε συνέχεια των ανωτέρω, η εισφορά αλληλεγγύης συνιστά φόρο, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι των ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η Ελλάδα και με τις 56 χώρες, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η Ελβετία. Όπως προαναφέρθηκε, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης (σύνταξη) που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής (Ελβετίας) και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός το προσφεύγοντος σχετικά με την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2019 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής – - του, ΑΦΜ κατά το μέρος που αφορά: (α) τον υπολογισμό φόρου για τα εισοδήματα (συντάξεις) και (β) την επιβολή έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης στο μέτρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα από συντάξεις καθώς και στο μέτρο που υπολογίστηκε επ' αυτών για το φορολογικό έτος 2017, και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος κάθε σχετικού με τον ως άνω φόρο ποσού που έχει ήδη παρακρατηθεί.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.