



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01.03.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 546

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552
E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του κατοίκου κατά της από σιωπηρής - τεκμαιρόμενης απορρίψεως της από Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δηλώσεως φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (μετά του από συνοδευτικού υπομνήματος), φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Σύντομο ιστορικό

Με την υπ' αριθ. δήλωσης (αριθ. ειδοποίησης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού (με βάση την αρχική κοινή δήλωση) φορολογικού έτους 2020, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 21.700,15 ευρώ.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων την υπέβαλε χωρίς επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης κοινή με τη σύζυγό του Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, όπου δήλωσε στον κωδικό 619 (πίνακας 6) «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο, με ηλεκτρονική πληροφόρηση» του εντύπου Ε1, το προσυμπληρωμένο εφάπαξ ποσό των 163.155,20€ που έλαβε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου της εταιρείαςΤο ως άνω ποσό ασφαρίσματος καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της παρελθούσης εργασιακής σχέσεως που είχε με την εταιρεία

Επιπλέον στον κωδικό 613 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 4» του εντύπου Ε1 δήλωσε το προσυμπληρωμένο ποσό φόρου ύψους 61.352,23 ευρώ που παρακρατήθηκε κατά την καταβολή του ποσού του εν λόγω ασφαρίσματος.

Ωστόσο, ο προσφεύγων μη αποδεχόμενος την φορολόγηση του ανωτέρω ποσού στην πηγή καθώς και την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ' άρθρο 43Α του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) στο εν λόγω ποσό, λόγω των οριζόμενων στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) μεταξύ Ελλάδος και Βασιλείου Κάτω Χωρών, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού την από Τροποποιητική – Ανακλητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01.01.2020-31.12.2020), δια του από και με κωδικό ηλεκτρονικού αιτήματός του μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης myAADE, συμπληρώνοντας στους; Κωδικούς 619 και 613 του εντύπου Ε1 της εν λόγω δήλωσης φόρου εισοδήματος μηδενικά ποσά. Περαιτέρω, ο προσφεύγων με την ίδια ως άνω δήλωση υπέβαλε και το από Υπόμνημα επί της ως άνω Τροποποιητικής – Ανακλητικής Δηλώσεως όπου αναφέρει τους λόγους για τους οποίους η ως άνω φορολόγηση παρίσταται παράνομη και εσφαλμένη, συνυποβάλλοντας τα σχετικά έγγραφα προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Με την πάροδο απράκτου προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της ως άνω Τροποποιητικής – Ανακλητικής Δήλωσης, ήτοι την, η Φορολογική Αρχή απέρριψε σιωπηρά την ως άνω Δήλωση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται:

- α) να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως,
- β) να του επιστραφεί εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξεως και
- γ) να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Εσφαλμένη φορολόγηση του ποσού του ασφαρίσματος στην πηγή και κατά την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, διότι βάσει Σ.Α.Δ.Φ. το εν λόγω ασφαλισμα απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. [...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1114/22-07-2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ. 1).

Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ. 2).

Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ. 3).

2. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του

ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται τα εξής:

«Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ... ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15§4 του ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός συντελεστής

.....

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή που υπερβαίνει «κατά το μέρος» τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ. Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. 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. 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.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.2204/24.12.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση και οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207) για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021», διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 με τις οποίες προστέθηκαν παράγραφοι 49 και 50 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Με τις διατάξεις αυτές, ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Α. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020 (παρ. 49 άρθρου 72 του ΚΦΕ)

2. Ειδικότερα, κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ στο εισόδημα από τις ακόλουθες κατηγορίες: α) από «επιχειρηματική δραστηριότητα», β) από «κεφάλαιο» (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα και ακίνητη περιουσία) καθώς και γ) από «υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

3. Στα εισοδήματα των ως άνω κατηγοριών περιλαμβάνονται αυτά για τα οποία ο φορολογούμενος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης στο φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ και την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

.....

5. Για το φορολογικό έτος 2020 επιβαρύνονται με ειδική εισφορά αλληλεγγύης τα κάθε είδους εισοδήματα από «μισθωτή εργασία και συντάξεις» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ανεξαρτήτως του τρόπου φορολογίας αυτών (με την κλίμακα του άρθρου 15 ή αυτοτελώς). Επομένως, για το φορολογικό έτος 2020 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις αμοιβές μελών Δ.Σ. της περ. δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, καθώς και στο εισόδημα της περ. στ` της παραγράφου 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ.

....

Β. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (παρ. 50 άρθρου 72 ΚΦΕ)

.....

8. Αντιθέτως, παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διενεργείται στις κάθε είδους συντάξεις από όποιον φορέα και αν καταβάλλονται. Διευκρινίζεται, περαιτέρω, ότι το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (περ. ζ` παρ. 3 άρθρου 12 ΚΦΕ), είτε καταβάλλεται εφάπαξ είτε με τη μορφή περιοδικής παροχής, αποτελεί εισόδημα από σύνταξη και όχι από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου δεν απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ούτε για το φορολογικό έτος 2020 ούτε για το φορολογικό έτος 2021.».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.Δ. 1455/1984 «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών που υπογράφηκε στην Αθήνα στις 16 Ιούλη 1981 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του προσαρτημένου σ` αυτή Πρωτοκόλλου. (Α` 89).»:

«Άρθρον 1

Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί προσώπων το οποία είναι κάτοικοι του ενός ή αμφοτέρων των Κρατών.

Καλυπτόμενοι φόροι

Άρθρον 2

1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου των επιβαλλομένων δια λογαριασμόν εκάστου εκ των Κρατών ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ` όν ούτοι επιβάλλονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος, επί του συνολικού κεφαλαίου ή επί στοιχείων εισοδήματος ή κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί της προκυπτούσης ωφελείας εκ της εκποιήσεως κινητής ή ακινήτου περιουσίας, των φόρων επί του συνολικού ποσού των καταβαλλομένων υπό των επιχειρήσεων μισθών και ημερομισθίων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικότερον:

α) Προκειμένου περί της Ελλάδος:

-ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των φυσικών προσώπων,

-ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου επί των νομικών προσώπων,

-η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων επί του φόρου εισοδήματος, και

-πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί (αναφερόμενοι εφεξής ως "ελληνικός φόρος").

β) Προκειμένου περί των Κάτω Χωρών:

-ο φόρος εισοδήματος,

-ο φόρος ημερομισθίων,

-ο φόρος εταιρειών

-ο φόρος μερισμάτων,

-ο φόρος κεφαλαίου (αναφερόμενος εφεξής ως "φόρος των Κάτω Χωρών").

Φορολογική κατοικία

Άρθρον 4

1. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, ο όρος "κάτοικος ενός εκ των Κρατών" σημαίνει παν πρόσωπον το οποίον, συμφώνως προς τους νόμους του Κράτους τούτου, υπόκειται εις φορολογία εις τούτο λόγω κατοικίας ή διαμονής αυτού ή τόπου διευθύνσεως επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή άλλου παρομοίας φύσεως κριτηρίου. Αλλά ο όρος ούτος δεν περιλαμβάνει οιονδήποτε πρόσωπον το οποίον υπόκειται εις φόρον εν τω Κράτει τούτω μόνον όσον αφορά εισόδημα από πηγάς εντός του Κράτους τούτου ή κεφάλαιον ευρισκόμενον εντός αυτού.

3. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, φυσικόν τι πρόσωπον είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε η κατάστασίς του καθορίζεται ως ακολούθως:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω διαθέτει μόνιμον οικογενειακήν εστίαν. Εάν διαθέτη μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις αμφοτέρα τα κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους μετά του οποίου διατηρεί στενωτέρους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων).

β) Εάν το Κράτος εν τω οποίω έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων αυτού δεν δύναται να καθορισθῇ ή εάν δεν διαθέτη μόνιμον οικογενειακήν εστίαν εις ουδέν εκ των δύο κρατών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω έχει έν σύνηθες κατάλυμα.

γ) Εάν έχη έν σύνηθες κατάλυμα εις αμφοτέρα τα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου τυγχάνει υπήκοος.

δ) Εάν είναι υπήκοος αμφοτέρων των Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι αρχαί των Κρατών διευθετούν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας.

4. Οσάκις κατά τας διατάξεις της παραγράφου 1, έν πρόσωπον, πλην φυσικού προσώπου, είναι κάτοικος αμφοτέρων των Κρατών, τότε το πρόσωπον τούτο θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους εν τω οποίω ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως αυτού.

Συντάξεις

Άρθρον 19

1. Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 20, συντάξεις και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί καταβαλλόμεναι εις κάτοικον ενός εκ των Κρατών έναντι παρωχημένης απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

2. Εν τούτοις, οσάκις τοιαύτη αμοιβή, καταβαλλομένη έναντι παρωχημένης απασχολήσεως εν τω ετέρω Κράτει, δεν έχει περιοδικόν χαρακτήρα, δύναται να φορολογήται εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

Κυβερνητικάί υπηρεσίαι.

Άρθρον 20.

1. α) Αμοιβαί, εκτός συντάξεων, καταβαλλόμενοι υφ' ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής εις φυσικόν πρόσωπον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών προς το Κράτος τούτο ή υποδιαίρεσιν ή τοπικήν αυτού αρχήν, δύνανται να φορολογώνται εν τω Κράτει τούτω.

β) Εν τούτοις, τοιαύτη αμοιβή φορολογείται μόνον εν τω ετέρω Κράτει εάν αι υπηρεσίαι παρέχονται εν τω Κράτει τούτω και το φυσικόν πρόσωπον είναι κάτοικος του Κράτους τούτου και: ι) είναι υπήκοος του Κράτους τούτου ή ιι) δεν εγένετο κάτοικος του Κράτους τούτου αποκλειστικώς και μόνον δια τον σκοπόν της παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οιαδήποτε σύνταξις καταβαλλομένη υφ' ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής, ή εκ Ταμείων συσταθέντων υπ αυτών, εις εν φυσικόν πρόσωπον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών προς το κράτος τούτο ή υποδιαίρεσιν ή τοπικήν αυτού αρχήν δύνανται να φορολογήται εν τω Κράτει τούτω. β) Εν τούτοις, τοιαύτη σύνταξις φορολογείται μόνον εν τω ετέρω Κράτει εάν το φυσικόν πρόσωπον είναι υπήκοος και κάτοικος του Κράτους τούτου.

3. Αι διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 19 εφαρμόζονται δι' αμοιβάς και συντάξεις έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εν σχέσει προς επιχείρησιν διεξαγομένην υφ' ενός εκ των Κρατών ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αυτού αρχής. ...

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ ΙV ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Άρθρον 25.

Συμφωνείται ότι η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται κατά τον ακόλουθον τρόπον.

Α'. Εις την περίπτωση των Κάτω Χωρών:

1. Αι Κάτω Χώραι, επιβάλλουσαι φόρον επί των κατοίκων αυτών, δύνανται να περιλαμβάνουν εις την βάσιν επί της οποίας ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται τας κατηγορίας εισοδήματος και κεφαλαίου αι οποίαι, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως, δύνανται να φορολογώνται εν Ελλάδι.

2. Εν τούτοις, οσάκις κάτοικος των Κάτω Χωρών κτάται εισοδήματα ή είναι κύριος κεφαλαίου, τα οποία, βάσει των διατάξεων των άρθρων 6, 7, της παραγράφου 4 του άρθρου 10, της παραγράφου 4 του άρθρου 11, της παραγράφου 4 του άρθρου 12, των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14, του άρθρου 15, της παραγράφου 1 του άρθρου 16, της παραγράφου 1 του άρθρου 17, του άρθρου 20, της παραγράφου 2 του άρθρου 23 και των παραγράφων 2 του άρθρου 23 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 24 της παρούσης Συμβάσεως, δύνανται να φορολογώνται εν Ελλάδι, περιλαμβάνονται δε εις την εν παραγράφω 1 αναφερομένην βάσιν, αι Κάτω Χώραι απαλλάσσουν τα τοιαύτα εισοδήματα επιτρέπουσαι μείωσιν του φόρου του επιβαλλομένου εις Κάτω Χώρας. Η τοιαύτη μείωσις υπολογίζεται συμφώνως προς τας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας διατάξεις της Νομοθεσίας των Κάτω Χωρών.

Προς τον σκοπόν τούτον τα εν λόγω εισοδήματα θεωρούνται περιλαμβανόμενα εις το συνολικόν ποσόν των εισοδημάτων των βάσει των διατάξεων τούτων απαλλασσομένων του φόρου των Κάτω Χωρών.

3. Περαιτέρω, αι Κάτω Χώραι αναγνωρίζουν ως έκπτωσιν εκ του ούτως υπολογιζομένου φόρου αυτών δια τα εισοδήματα τα οποία, συμφώνως προς τας διατάξεις της παραγράφου 2 (β) του άρθρου 10, της παραγράφου 2 του άρθρου 11, της παραγράφου 2 του άρθρου 12, της παραγράφου 5 του άρθρου 14 της παραγράφου 3 του άρθρου 16, του άρθρου 18 και της παραγράφου 2 του άρθρου 19 της παρούσης Συμβάσεως, δύνανται να φορολογώνται εν Ελλάδι, καθ' ο μέρος τα εν λόγω εισοδήματα έχουν συμπεριληφθεί εις την εν παραγράφω 1 αναφερομένην βάσιν. Το ποσόν αυτής της εκπτώσεως ισούται προς τον καταβληθέντα εν Ελλάδι φόρον επί των εισοδημάτων αυτών, υπό την προϋπόθεσιν ότι εις την περίπτωσιν των

μερισμάτων λαμβάνεται υπ' όψιν ποσόν ουχί ανώτερον του 15% του ακαθαρίστου ποσού αυτών, αλλά δεν θα υπερβαίνει το ποσόν της εκπτώσεως το οποίο θα επετρέπετο εάν τα ούτω περιλαμβανόμενα εισοδήματα ησαν τα μοναδικά εισοδήματα, τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρον των Κάτω Χωρών συμφώνως προς τας περι αποφυγής της διπλής φορολογίας διατάξεις του νόμου των.....

B` Εις την περίπτωση της Ελλάδος:

1. Η Ελλάς επιβάλλουσα φόρον επί των κατοίκων αυτής, δύναται να περιλαμβάνη εις την βάση επί της οποίας ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται τας κατηγορίας εισοδήματος και κεφαλαίου αι οποίαι, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως, δύνανται να φορολογούνται εις τας Κάτω Χώρας.

2. Οσάκις κάτοικος Ελλάδος κτάται εισοδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίον, συμφώνως προς τας διατάξεις της παρούσης συμβάσεως, δύναται να φορολογηται εις τας Κάτω Χώρας, η Ελλάς αναγνωρίζει:

i) ως έκπτωσης εκ του φόρου εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, εν ποσόν ίσον προς τον φόρον εισοδήματος τον καταβληθέντα εις τας Κάτω Χώρας.

ii) ως έκπτωσης εκ του φόρου επί του κεφαλαίου του εν λόγω κατοίκου, εν ποσόν ίσον προς τον φόρον κεφαλαίου τον καταβληθέντα εις τας Κάτω Χώρας.

Εν τούτοις, η τοιαύτη έκπτωσης εις αμφοτέρας τας περιπτώσεις δεν υπερβαίνει το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, υπολογιζομένου προ της διδομένης εκπτώσεως, το οποίον αναλογεί, κατά περίπτωση, εις το εισόδημα ή το κεφάλαιον το οποίον δύναται να φορολογηται εις τας Κάτω Χώρας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1128/27.10.2006 Εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση αμοιβών βάσει συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας», διευκρινίζονται τα εξής:

«Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται κατά καιρούς στην Υπηρεσία μας από τους ενδιαφερόμενους και διάφορους άλλους φορείς, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο παρατίθεται με αλφαβητική σειρά "συλλογή" των σχετικών διατάξεων. Στον εν λόγω πίνακα αναλύονται τα σχετικά άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση 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.

Για πληρέστερη ενημέρωσή σας, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

I. 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 & 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 - Ηνωμένου 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 παρόμοιας φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου). Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-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 Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη.

.....

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:

.....

B. Στην περίπτωση που κάτοικος Συμβαλλόμενου Κράτους λαμβάνει σύνταξη από πηγές Ελλάδας και από τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης της εν λόγω σύνταξης:

i) μόνο στην Ελλάδα ή και στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για κατοίκους εξωτερικού δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου θα συμπεριλάβει το εν λόγω εισόδημα. ii) μόνο στο Κράτος Κατοικίας, τότε για να μην παρακρατείται φόρος εισοδήματος από τη σύνταξή του στην Ελλάδα, θα πρέπει ο δικαιούχος να υποβάλει στην αρχή κάθε έτους

στο συνταξιοδοτικό του φορέα την "Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας", δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη. Στην εν λόγω αίτηση είναι ενσωματωμένο και το "Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας", το οποίο θα πρέπει να συμπληρωθεί, υπογραφεί και σφραγισθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή της Κατοικίας του δικαιούχου. Το εν λόγω Πιστοποιητικό ισχύει μόνο για το ημερολογιακό έτος κτήσης του εισοδήματος. Στην περίπτωση που δεν υποβληθεί η ως άνω Αίτηση, θα πρέπει να εφαρμοσθούν οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας μας (Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/94). Προκειμένου να επιστραφεί ο φόρος στο δικαιούχο του εισοδήματος, αυτός οφείλει να υποβάλλει στην Υπηρεσία μας την "Ετήσια Αίτηση Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος-Annual Claim to Refund of Income Tax", δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη. Στην εν λόγω αίτηση είναι ενσωματωμένο και το "Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας", το οποίο θα πρέπει να συμπληρωθεί, υπογραφεί και σφραγισθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή του Κράτους Κατοικίας του. Έντυπα των "Αιτήσεων για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας" και των "Αιτήσεων Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος-Annual Claim to Refund of Income Tax", μπορεί να αναζητήσει ο ενδιαφερόμενος είτε από την Υπηρεσία μας, είτε από τις Δ.Ο.Υ.».

.....

Άρθρο 30

ΟΛΜΑΝΔΙΑ (ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ) Ν. 1455/1984 Φ.Ε.Κ. 89/Α /1984

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

Άρθρο 19

παρ. 1: Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 20, συντάξεις και άλλες παρόμοιας φύσης αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ. 2: Εντούτοις, όταν μια τέτοια αμοιβή που καταβάλλεται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στην Ολλανδία δεν έχει περιοδικό χαρακτήρα, φορολογείται και στα δύο Κράτη.

Άρθρο 20

παρ. 2 (α): Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το Κράτος της Ολλανδίας ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή την υποδιαίρεση ή την τοπική αρχή αυτού, φορολογείται και στα δύο Κράτη.

παρ. 2 (β): Εντούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στην Ελλάδα, εάν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ελλάδας.

παρ. 3: Οι διατάξεις του άρθρου 19 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

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

Άρθρο 19

παρ. 1: Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 20, συντάξεις και άλλες παρόμοιας φύσης αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ολλανδίας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ολλανδία.

παρ. 2: Εντούτοις, όταν μια τέτοια αμοιβή που καταβάλλεται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στην Ελλάδα δεν έχει περιοδικό χαρακτήρα, φορολογείται και στα δύο Κράτη.

Άρθρο 20

παρ. 2 (α): Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το Κράτος της Ελλάδας ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή την υποδιαίρεση ή την τοπική αρχή αυτού, φορολογείται και στα δύο Κράτη.

παρ. 2 (β): Εντούτοις, μια τέτοια σύνταξη φορολογείται μόνο στην Ολλανδία, εάν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ολλανδίας.

παρ.3: Οι διατάξεις του άρθρου 19 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού. ...».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1249/05-11-2015 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας», αναφέρεται ότι:
«[...] 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.1128/2006), 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 Συμβαλλόμενου 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 υποδιαίρεση 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 υποδιαίρεση 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.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2465/2018 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«... 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. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015), προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 1222/2017), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 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, 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. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015), θα μπορούσε να προβλέπει έκτακτη/εφάπαξ φορολογική επιβάρυνση επί του καθαρού εισοδήματος ορισμένου έτους (βλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 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 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.

...

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. ΣτΕ Ολομ. 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.

.....

9. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο “ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, [...] φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο [...]”. Συνεπώς, επιβάλλεται, κατ’ αρχήν, και στο εισόδημα του άρθρου 42 (παρ. 1 και 3) του ΚΦΕ, έστω κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, δυνάμει διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας (όπως η παράγραφος 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ). Ωστόσο, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν μπορεί να επιβληθεί νομίμως στο παραπάνω εισόδημα, εάν τούτο θα ήταν αντίθετο σε κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος, όπως σε διάταξη διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει κυρωθεί με νόμο. ...».

Επειδή, με την υπ’ αριθ. Ε. 2009/11.01.2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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», διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι 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 οιασδήποτε 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, ο προσφεύγων στις υπέβαλε χωρίς επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης κοινή με τη σύζυγό του Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, όπου μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 619 (πίνακας 6) του εντύπου Ε1 «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο, με ηλεκτρονική πληροφόρηση», το προσυμπληρωμένο εφάπαξ ποσό των 163.155,20€, που έλαβε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου της εταιρείας Το ως άνω ποσό ασφαλισματος καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της παρελθούσης εργασιακής σχέσεως που είχε με την εταιρεία Επιπλέον στον κωδικό 613 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 4» του εντύπου Ε1 δήλωσε το προσυμπληρωμένο ποσό φόρου ύψους 61.352,23 ευρώ που παρακρατήθηκε κατά την καταβολή του ποσού του εν λόγω ασφαλισματος. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ’ αριθ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, φορολογικού έτους 2020, και προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 21.700,15 ευρώ.

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων μη αποδεχόμενος την ως άνω φορολόγηση στην πηγή και την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατ’ άρθρο 43Α του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.),

υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού την από Τροποποιητική – Ανακλητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01.01.2020-31.12.2020), δια του από και με κωδικό αιτήματός του, συμπληρώνοντας στους κωδικούς 619 και 613 του εντύπου Ε1 μηδενικά ποσά. Περαιτέρω, με την ίδια ως άνω δήλωση υπέβαλε και το από Υπόμνημα στο οποίο αναφέρει τους λόγους για τους οποίους η ως άνω φορολόγηση παρίσταται παράνομη και εσφαλμένη, συνυποβάλλοντας σχετικά έγγραφα προς απόδειξη των ισχυρισμών του. Με την πάροδο απράκτου προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της ως άνω Τροποποιητικής – Ανακλητικής Δήλωσης, ήτοι την, η Φορολογική Αρχή απέρριψε σιωπηρά την ως άνω Δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς όπως ισχυρίζεται εσφαλμένα φορολογήθηκε το ποσό του ασφαρίσματος στην πηγή και κατά την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, διότι βάσει Σ.Α.Δ.Φ. αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή και προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του προσκομίζει την από Βεβαίωση τόπου κατοικίας του γραφείου της Φορολογικής Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι: *«κατά τη διάρκεια του έτους 2020 ήταν κάτοικος κατά την έννοια του άρθρου 4 της Σύμβασης για την αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ελληνικής Δημοκρατίας (Ελλάδας)»*.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS, ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2020 ετύγχανε κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα Σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του συστήματος TAXIS έλαβε, μεταξύ άλλων, εφάπαξ καταβαλλόμενο φορολογητέου ποσού 224.507,43 ευρώ από την εταιρεία ως ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, ενώ το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε ανέρχονταν σε 61.352,23 ευρώ.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1128/2006 Εγκυκλίου του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και τον αναλυτικό πίνακα για την φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ολλανδίας, προκύπτει ότι εφόσον πρόκειται για αμοιβή που καταβάλλεται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στην Ελλάδα και δεν έχει περιοδικό χαρακτήρα, όπως εν προκειμένω (ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων εφάπαξ καταβαλλόμενο), φορολογείται και στα δύο Κράτη. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων (κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα Ολλανδίας) έλαβε σύνταξη από πηγή Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στην Ελλάδα και σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναγνωρίζεται δικαίωμα φορολόγησης και στην Ελλάδα, ορθώς υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στην οποία συμπεριέλαβε το εν λόγω εισόδημα. Συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού (με βάση την κοινή αρχική δήλωση) φορολογικού έτους 2020, από την οποία προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 21.700,15 ευρώ. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι και ορθώς δεν έγινε δεκτή από την αρμόδια φορολογική αρχή η από Τροποποιητική – Ανακλητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού

έτους 2020 (εισοδήματα 01.01.2020-31.12.2020), δια του από και με κωδικό ηλεκτρονικού αιτήματος του προσφεύγοντος μέσω της πλατφόρμας «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ» της ψηφιακής πύλης myAADE, καθώς και το από Υπόμνημά του επί της ως άνω Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δήλωσης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κατοίκου και την επικύρωση της από σιωπηρής - τεκμαιρόμενης απορρίψεως του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί της από Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δηλώσεως φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (μετά του από συνοδευτικού υπομνήματος), φορολογικού έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2020

Ποσό πληρωμής	21.700,15€
----------------------	-------------------

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.