



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2089

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά της από απαντήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με την οποία απορρίφθηκε το από και με κωδικό αίτημα της προσφεύγουσας περί εκκαθαρίσεως της από Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με την οποία απορρίφθηκε το από και με κωδικό αίτημα της

προσφεύγουσας περί εκκαθαρίσεως της από Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και ειδικότερα Αυστρίας, εισέπραξε, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2021, ακαθάριστες αποδοχές ποσού 193.514,05 ευρώ [ήτοι 193.514,05 ευρώ (Ακαθάριστες Αποδοχές) - 52.054,22 ευρώ (φόρος που παρακρατήθηκε) — 141.459,83 ευρώ καθαρό ποσό] ως ασφάλισμα (προ φόρου) ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων εφάπαξ καταβαλλόμενο από την εταιρεία με την επωνυμία βάσει της εικόνας αποδοχών φορολογικού έτους 2021 που διαμορφώθηκε από τα ηλεκτρονικά αρχεία που υπέβαλε ηλεκτρονικά προς την Α.Α.Δ.Ε. ο εν λόγω φορέας μέχρι

Την υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχώρησης αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 619 «Εισοδήμ. που αποκτήσατε το 2019, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο» του Πίνακα 6 «ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» του εντύπου Ε1, ποσό 141.459,83€, που αφορά εφάπαξ καταβληθέν ποσό ασφαλίματος από ομαδικό ασφαλιστήριο συνταξιοδοτικού συμβολαίου της εταιρείας Το ως άνω ποσό ασφαλίματος καταβλήθηκε στην προσφεύγουσα στα πλαίσια της εργασιακής σχέσης με την εταιρεία και συμπεριλαμβάνεται στην εικόνα αποδοχών - επιδοτήσεων 2021 (φορολογικό έτος 2021), σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι Περαιτέρω, στον κωδικό 613 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3» του εντύπου Ε1 δηλώθηκε το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου επί του ανωτέρω ποσού, ύψους 52.054,22€.

Επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 28.859,14€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.082,38€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 38.941,52€.

Την η προσφεύγουσα, με το με κωδικό αίτημά της, προέβη σε αποστολή μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» της ψηφιακής πύλης myAADE (myaade.gov.gr) χειρόγραφης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, μετά του από σχετικού υπομνήματός της, τροποποιώντας την αρχική δήλωση ως προς τους κωδικούς 619 και 613 με μηδενικά πλέον ποσά και συμπληρώνοντας στον κωδικό 617 τις ακαθάριστες αποδοχές ποσού 193.514,05 ευρώ και στον κωδικό 347, ήτοι φόρος που παρακρατήθηκε για εισοδήματα για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, το ποσό των 52.054,22 ευρώ.

Επί του άνω αιτήματος, η προσφεύγουσα έλαβε την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω, της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε δυνάμει της ανωτέρω αιτίας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Εσφαλμένη φορολόγηση του ποσού 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.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθμ. Απόφαση ΔΕΔ.

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 Ν. 4987/2022, 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 Ν. 4987/2022, 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 υποχρεώσεων 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 πρώτην 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 πρώτην 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του Ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην

περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «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. [...]. 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: [...], ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «[...] 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 κατά το μέρος που υπερβαίνει 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. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν. 4172/2013, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε. 2204/24-12-2020 «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», αναφέρεται ότι: «[...] 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 τις διατάξεις του Ν. 3724/2008 (ΦΕΚ Α 253/15-12-2008) Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος και κεφαλαίου., ορίζεται ότι:

«[...]Άρθρο 4.Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει κάθε πρόσωπο, το οποίο σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό αποκλειστικά σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σ' αυτό.

2. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως εξής:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία, αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων).

β) αν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων του δεν μπορεί να καθοριστεί ή αν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Κράτους όπου έχει την συνήθη διαμονή του.

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

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Αν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, ένα πρόσωπο εκτός από φυσικό πρόσωπο, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται κάτοικος του Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης του.

[...]

Άρθρο 18.Συντάξεις

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Αρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

Άρθρο 19.Κυβερνητικές Υπηρεσίες

1. α) Μισθοί, εκτός από σύνταξη, που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση ή μια τοπική αρχή αυτού σ' ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εντούτοις αυτές οι αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν οι υπηρεσίες παρέχονται μέσα στο Κράτος αυτό και το φυσικό πρόσωπο το οποίο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους:

ι) είναι υπήκοος αυτού του Κράτους ή

ii) δεν έγινε κάτοικος αυτού του Κράτους αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό παροχής των υπηρεσιών.

2. α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή από πολιτική υποδιαίρεση ή μια τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σ' ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς μια πολιτική υποδιαίρεση ή την τοπική αρχή αυτού, φορολογείται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Ωστόσο η σύνταξη αυτή, φορολογείται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος του Κράτους αυτού.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται σε αμοιβές και σε συντάξεις, έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεση ή μια τοπική αρχή αυτού.

[...]

Άρθρο 23. Μέθοδοι για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας: Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κάτοχος κεφαλαίου, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία, η Ελληνική Δημοκρατία παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Αυστρία.

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Αυστρία.

Μια τέτοια έκπτωση, δεν μπορεί παρόλα αυτά, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις, το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία.

2. Στην περίπτωση της Αυστρίας:

α) Όταν κάτοικος Αυστρίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ελληνική Δημοκρατία, η Αυστρία, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων β και γ του παρόντος Άρθρου, εξαιρεί αυτό το εισόδημα ή το κεφάλαιο από τον Αυστριακό φόρο.

β) Όταν κάτοικος Αυστρίας αποκτά εισόδημα, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 των Αρθρων 10, 11 και 12 μπορεί να φορολογείται στην Ελληνική Δημοκρατία, η Αυστρία παραχωρεί ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στην Ελληνική Δημοκρατία. Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, παρόλα αυτά, να υπερβαίνει το τμήμα του Αυστριακού φόρου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί στο εισόδημα που αποκτάται στην Ελληνική Δημοκρατία.

γ) Όταν σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, εισόδημα που αποκτήθηκε ή κεφάλαιο που κατέχεται από κάτοικο Αυστρίας, εξαιρείται από το φόρο στην Αυστρία, η Αυστρία μπορεί παρόλα αυτά, κατά τον υπολογισμό του φόρου στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που απομένει, αυτού του κατοίκου, να συνυπολογίζει το εξαιρεθέν εισόδημα ή κεφάλαιο....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1128/27-10-2006 «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος», αναφέρεται ότι:

«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. [...]

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

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

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

Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

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

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

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης.

Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λ.π. [...] 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.

Ακολουθώντας, με τις διατάξεις της παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 18 εφαρμόζονται σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από το Κράτος ή την πολιτική υποδιείρεση ή την τοπική αρχή αυτού. Πρόκειται για τις περιπτώσεις που το Κράτος παρέχει υπηρεσίες μέσω Οργανισμών, όπως π.χ. οι Κρατικοί Σιδηρόδρομοι, τα Ταχυδρομεία, τα Κρατικά Θέατρα κ.λ.π., όταν η δραστηριότητά τους δεν εντάσσεται στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους.

III. Εφαρμογή-Διαδικασίες

Από όσα εκτίθενται παραπάνω προκύπτει ότι, είναι απαραίτητο να ανατρέχουμε σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε Σύμβασης και να εξετάζουμε με προσοχή τους όρους που αναφέρονται σε αυτή.

Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για να αποφανθούμε σε ποια κατηγορία θα εντάξουμε μία σύνταξη, προκειμένου να τύχει της ανάλογης φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την αντίστοιχη διάταξη της Σύμβασης, είναι η προσκόμιση στοιχείων σχετικά με i) το φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη, ii) τον τομέα (δημόσιο ή ιδιωτικό) που εργάσθηκε ο συνταξιούχος και iii) το είδος της καταβαλλόμενης σύνταξης.

Α. 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:

[...]

Β. 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 ΔΟΥ.

[...]

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

Άρθρο 18

Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του Αρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες πληρωμές που καταβάλλονται σε κάτοικο Αυστρίας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, θα φορολογούνται μόνο στην Αυστρία.

Άρθρο 19

παρ.1: Αποζημιώσεις, περιλαμβανομένων και των συντάξεων που καταβάλλονται από κεφάλαια που δημιουργήθηκαν από το Κράτος της Ελλάδας ή πολιτικής υποδιαιρέσεως ή τοπικής αρχής αυτού ή οιοδήποτε νομικού προσώπου που έχει συσταθεί σύμφωνα με το ισχύον δίκαιον του Κράτους τούτου, σε κάτοικο Αυστρίας έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Ελληνικό Κράτος ή την υποδιείρεση ή τοπική αρχή αυτού ή νομικό πρόσωπο που έχει συσταθεί κατά το ισχύον δίκαιον του Ελληνικού Κράτους, κατά την άσκηση καθηκόντων κυβερνητικής φύσεως, θα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επίσης, συντάξεις από οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης της Ελλάδας θα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα (πχ.ΙΚΑ,ΤΕΒΕ,ΤΣΑ).

παρ.2: Οι διατάξεις του Αρθρου 18 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε σχέση με οποιοδήποτε εμπόριο ή εργασία διεξάγεται από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιείρεση ή τοπική αρχή αυτού ή νομικού προσώπου που έχει συσταθεί σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους 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, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1187/05-07-1995 με θέμα: «Εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και άλλων χωρών», αναφέρεται ότι:
«Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας στέλνουμε το νέο έντυπο για την εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος τις οποίες έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες. Στο μέλλον, οι κάτοικοι των εν λόγω κρατών, εφ' όσον επικαλούνται τις ευεργετικές διατάξεις των οικείων ως άνω συμβάσεων θα πρέπει να υποβάλλουν, το κατάλληλο έντυπο, δεόντως συμπληρωμένο. Τα έντυπα τα οποία επισυνάπτονται είναι τα εξής:

- 1) Έντυπο για κατοίκους του Ην. Βασιλείου στην αγγλική και ελληνική γλώσσα.
- 2) Έντυπο για κατοίκους Γαλλίας και Βελγίου, στη γαλλική και ελληνική γλώσσα.
- 3) Έντυπο για κατοίκους όλων των άλλων χωρών, πλην Η.Π.Α., στην αγγλική και ελληνική γλώσσα.

4) Έντυπο για κατοίκους Κύπρου στην ελληνική γλώσσα. Σημειώνουμε, ότι, όσον αφορά, τους κατοίκους των Η.Π.Α., θα εξακολουθείτε να δέχεσθε το έντυπο 6166 των φορολογικών αρχών των Η.Π.Α., δεόντως συμπληρωμένο, μέχρι νεωτέρων οδηγιών μας.».

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 διατάξεων της και, συνακόλουθα δεν θα ήταν συμβατή με την ανάγκη διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους, καθόσον ο Έλληνας νομοθέτης, ο οποίος είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους με διάφορους τρόπους (βλ. λ.χ. ΣτΕ 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, περαιτέρω, σύμφωνα με την Ε.2009/11-01-2019 «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», διευκρινίστηκε 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).

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 Ι 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 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 ουσιαδώς 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 ουσιαδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2021 σύμφωνα με τα στοιχεία του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS/υποσύστημα Μητρώου, ήταν κάτοικος εξωτερικού (Αυστρίας).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής (Αυστρία), υπέβαλε ως όφειλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα για το εισόδημα που απέκτησε στην ημεδαπή κατά το φορολογικό έτος 2021. Μεταξύ των εισοδημάτων της για το εν λόγω έτος, περιλαμβάνεται και το εφάπαξ καταβληθέν ασφάλισμα ακαθαρίστου ποσού 193.514,05€, επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 52.054,22€, που εισέπραξε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου της ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμία, στο οποίο συμμετείχε λόγω της εργασιακής σχέσης με την εταιρεία

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ως φορολογικός κάτοικος Αυστρίας, εσφαλμένως φορολογήθηκε στην πηγή για το ένδικο ασφάλισμα, διότι η Ελλάδα δεν είχε δικαίωμα επιβολής φόρου εισοδήματος, δυνάμει των διατάξεων της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδος – Αυστρίας. Περαιτέρω, μη νομίμως επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο ποσό του ως άνω ασφαλίسمatos.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις, την με αριθμό καταχώρισηςαρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021. Επί της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η με αριθμό δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό προς καταβολή 38.941,52€ (κύριος φόρος ποσού 28.859,14€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.082,38€).

Επειδή, με το υπ' αριθ. ηλεκτρονικό αίτημα προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, υπέβαλε τροποποιητική-ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, με την οποία ζήτησε την εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος χωρίς να ληφθεί υπόψη, ως φορολογητέα ύλη και συνεπώς να εξαιρεθεί από την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης, το ποσό του ασφαλίσματος ύψους 141.459,83€.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις των ΠΟΛ.1128/2006 και 1249/2015, καθώς και τις ειδικές οδηγίες που έχουν δοθεί από την ΑΑΔΕ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ρωσίας, προκύπτει ότι προκειμένου να επιστραφεί στο δικαιούχο του εισοδήματος ο φόρος που παρακρατήθηκε σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία, στην περίπτωση όπου προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές ή παρόμοιες αμοιβές στο κράτος κατοικίας, τότε ο δικαιούχος οφείλει να υποβάλλει στο Τμήμα Φορολογικών Θεμάτων της Δ/ΝΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ της ΑΑΔΕ, την «Ετήσια Αίτηση Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος - Annual Claim to Refund of Income Tax» δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη από αρμόδιες φορολογικές αρχές του Κράτους φορολογικής κατοικίας του με τα απαραίτητα δικαιολογητικά, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθότητα και πληρότητά τους και στη συνέχεια να διαβιβαστεί η ανωτέρω αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ώστε να διενεργηθεί η επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου στον πραγματικό δικαιούχο του εισοδήματος.

Επειδή, ειδικότερα, στις αναρτηθείσες, από το ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ και την ΑΑΔΕ, οδηγίες αναφορικά με τη συμπλήρωση της Αίτησης Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος, βάσει ΣΑΔΦ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Με το εν λόγω έντυπο ένα πρόσωπο (φυσικό πρόσωπο, νομικό πρόσωπο, οποιαδήποτε άλλη ένωση προσώπων) μπορεί να αιτηθεί την επιστροφή του φόρου που παρακρατήθηκε κατά παρέκκλιση των διατάξεων των Συμβάσεων/Συμφωνιών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στις περιπτώσεις που δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος χώρας, με την οποία η Ελλάδα έχει συνολογήσει Σύμβαση/Συμφωνία για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος.

Το έντυπο αυτό συμπληρώνεται εις διπλούν από τον πραγματικό δικαιούχο, για το εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελληνική επικράτεια. Στη συνέχεια, κάθε αντίγραφο πρέπει να υπογραφεί και να σφραγισθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του Κράτους κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου [...].

Το πρώτο αντίγραφο κατατίθεται στη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων Τμήμα Φορολογικών Θεμάτων [...] και συνοδεύεται από τα αποδεικτικά παρακρατήσεως του φόρου, όπως τιμολόγια (αντίγραφο), δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου (αντίγραφο), διπλότυπα είσπραξης του φόρου (αντίγραφο), οποιοδήποτε συμφωνητικό έχει συναφθεί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών (ακριβές αντίγραφο) ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο. Αν το αντίγραφο κατατεθεί από το νόμιμο αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, τότε θα πρέπει να υποβληθεί και πληρεξούσιο. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, επικαλείται την με αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή φορολογούμενου, κατοίκου Γαλλίας, με αίτημα την απαλλαγή του ασφαλίسمatos από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση αφορά την κρίση της Υπηρεσίας μας επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών και επιπλέον σύμφωνα με την ως άνω απόφαση, ο προσφεύγων είχε προσκομίσει αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος στη Γαλλική δημοκρατία με το οποίο είχε δηλώσει εισόδημα από συντάξεις το ποσό του ασφαλιστηρίου καθώς και την αίτηση αποφυγής διπλής φορολόγησης, προκειμένου να μην παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος από τη σύνταξή του στην Ελλάδα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη στη διαδικασία που προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες προκειμένου να αιτηθεί την επιστροφή του φόρου και της εισφοράς αλληλεγγύης που παρακρατήθηκαν επί του εισπραχθέντος ποσού ασφαλίσματος, στο φορολογικό έτος 2021, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας (υποβολή Αίτησης Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος-Annual Claim to Refund of Income Tax κλπ).

Επειδή, στην περίπτωση που δεν υποβληθούν οι άνω αιτήσεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας.

Επειδή, τα ανωτέρω τέθηκαν υπόψη της προσφεύγουσας με την από προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί του με κωδικό

αιτήματός της, με το οποίο υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, η οποία ακόμα και σε περίπτωση εκκαθάρισής της θα οδηγούσε στην κατά δέσμια αρμοδιότητα έκδοση Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2021 ίδιας ακριβώς με την αρχική Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, δοθέντος ότι θα ήταν αδύνατη η παρέμβαση της υπηρεσίας Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και μεταβολή/μεταφοράς/απαλοιφής ποσών από κωδικούς της δήλωσης που είναι εκ του συστήματος αυτόματα συμπληρωμένοι, βάσει των αρχείων που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι αρμόδιοι φορείς και αντλούνται από τις βεβαιώσεις αποδοχών των φορολογούμενων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, εφόσον διαπιστώσει ότι η υποβληθείσα φορολογική δήλωση περιέχει λάθη ή παραλείψεις, δύναται εντός της προθεσμίας παραγραφής, να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση, προσκομίζοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση**: της από απαντήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, με την οποία απορρίφθηκε το από και με κωδικό αίτημά της περί εκκαθάρισεως της από Τροποποιητικής - Ανακλητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2021.

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

Φορολογικό Έτος 2021

Τελικό χρεωστικό

38.941,52€

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
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.