



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 13 /2018

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 16^{ης} Ιανουαρίου 2018

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Αλεξανδράκης Ιωάννης, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1141275 ΕΞ 2017/25.9.2017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α), που υπογράφεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ερώτημα: *Εάν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ΚΦΕ (ν.4172/2013), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν.4387/2016 εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις διατάξεις των ισχυουσών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), που έχει συνάψει η χώρα μας και περιλαμβάνουν όμοιες ή ταυτοσήμου περιεχομένου διατάξεις και κατ' επέκταση, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των εν λόγω ΣΑΔΦ.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Το ερώτημα προέκυψε μετά την υπ' αριθμόν 130/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία κρίθηκε, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^A του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2014, Α'167) το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ.9 του ν.4387/2016 (Α'85), δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος. Ειδικότερα, στην ερωτώσα υπηρεσία δημιουργήθηκε ο προβληματισμός εξαιτίας του γεγονότος, ότι στις διατάξεις των ισχυουσών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (εφ' εξής ΣΑΔΦ), που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλες χώρες, υπάγεται ο φόρος εισοδήματος και οποιοσδήποτε «ταυτόσημοι ή ουσιαστικά παρόμοιοι φόροι», επιβάλλονται μετά την υπογραφή της σύμβασης, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφιστάμενων φόρων.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο παράρτημα, που είναι συνημμένο στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, μνημονεύονται πενήντα επτά (57) νόμοι, με τους οποίους έχουν κυρωθεί διμερείς συμβάσεις της Ελλάδας με ισάριθμες χώρες, που σκοπό έχουν την αποφυγή της διπλής φορολογίας φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων. Οι ως άνω όροι¹ απαντούν στις διατάξεις όλων αυτών των ΣΑΔΦ. Ενδεικτικά.

- Στο άρθρο 2 του ν.4243/2014, με τον οποίο κυρώθηκε η ΣΑΔΦ της Ελληνικής Δημοκρατίας με τη Δημοκρατία του Αγίου Μαρίνου, με τίτλο του άρθρου «Φόροι επί των οποίων εφαρμόζεται η σύμβαση» ορίζεται ότι «1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ή των πολιτικών του υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών του, ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και φόροι κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων επί της υπεραξίας του κεφαλαίου.

¹ Σε ορισμένες από τις Συμβάσεις χρησιμοποιείται κατά βάση ταυτοσήμου περιεχομένου διατύπωση, («ίδιοι ή ουσιαστικά παρόμοιοι», «ταυτόσημης ή ανάλογης φύσης», «όμοιοι ή ουσιαστικά παρόμοιοι» φόροι).

3. Οι υφιστάμενοι φόροι, επί των οποίων εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση είναι ειδικότερα α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

1) ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος κεφαλαίου των φυσικών προσώπων, 2) ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος κεφαλαίου των νομικών προσώπων, (στο εξής αποκαλούμενος ως «Ελληνικός φόρος»), και

β) Στην περίπτωση της Δημοκρατίας του Αγίου Μαρίνου: ο γενικός φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται: 1) σε φυσικά πρόσωπα 2) σε εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις ακόμη και όταν εισπράττεται μέσω παρακρατούμενου φόρου (στο εξής αποκαλούμενος ως «φόρος του Αγίου Μαρίνου»),

Η Σύμβαση αυτή εφαρμόζεται επίσης σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία της θέσης σε ισχύ της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα ή σε αντικατάσταση των υφιστάμενων φόρων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών γνωστοποιούν η μία στην άλλη - οποιουσδήποτε - ουσιώδεις- μεταβολές - έχουν επέλθει στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία τους».

- Στο άρθρο 1 της ΣΑΔΦ της Ελλάδας με τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, που κυρώθηκε με το ν.δ. 2548/1953 ορίζεται ότι «1. Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι : α. Δια τας Ηνωμένας Πολιτείας, ο ομοσπονδιακός φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένων των προσθέτων φόρων (εφεξής αναφερόμενων εν τη παρούσης συμβάσει ως φόρος των Ηνωμένων Πολιτειών). β. Δια το Βασίλειον της Ελλάδος : ο φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένου του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου ως και του φόρου επιτηδεύματος (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως Ελληνικοί φόροι).

2. Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιασδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω επιβαλλομένων υπό εκάτερου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της παρούσης Συμβάσεως».

- Στο άρθρο 2 της ΣΑΔΦ με τη Δημοκρατία της Κύπρου ορίζεται ότι «1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαίρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων αυτού, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών εκ της απαλλοτριώσεως κινητής ή ακινήτου ιδιοκτησίας, των φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου.

3. Οι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον: α) Προκειμένου περί του Βασιλείου της Ελλάδος: I) Ο φόρος εισοδήματος επί των φυσικών προσώπων.

II) Ο φόρος εισοδήματος επί των νομικών προσώπων.

III) Η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργ. Ασφαλίσεων και πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί, αίτινες επιβάλλονται εντός της επικρατείας του Βασιλείου της Ελλάδος, καλούμεναι εφεξής "Ελληνικός φόρος".

β) Προκειμένου περί της Δημοκρατίας της Κύπρου: Ο φόρος επί του εισοδήματος, καλούμενος εφεξής "Κυπριακός φόρος".

4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιαδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.

5. Εις το τέλος εκάστου έτους αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών υποχρεούνται όπως γνωστοποιώσι προς αλλήλας οιασδήποτε μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν».

3. Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [άρθρα 1-72 του ν.4172/2013 (Α' 167)], οι διατάξεις του οποίου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2014 και μετά, με την επιφύλαξη των ρητώς οριζομένων εξαιρέσεων, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 3 «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του, που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

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».

Άρθρο 5: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, β) το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή, η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,



ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,

ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

2. Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1».

Άρθρο 7: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Άρθρο 10: «Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα».

Άρθρο 15: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις,

Επιχειρηματική Δραστηριότητα) Φορ. Συντελεστής

σε ευρώ

0 - 20.000	22%
20.001 -- 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%».

Άρθρο 43^Α, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ.9 του ν.4387/2016:

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

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα σε ευρώ	Εισφ. Αλληλεγγύης
0-12.000	0%
12.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%

>220.000

10,00%

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

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την εισπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου υπολογίζεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 67, η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματά τους υπολογίζεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.

6. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα (1) έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα που ορίζεται στην παράγραφο 3. Για την απόδοση των ποσών αυτών που παρακρατήθηκαν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60.

7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος.

8. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη της εισφοράς, ο τρόπος αποτύπωσής της στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ο τρόπος παρακράτησης και ο τρόπος αναγωγής των αμοιβών σε ετήσιο εισόδημα, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου».

Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 44§4 του ν. 4389/2016 (Α' 94), οι διατάξεις του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα.

Εξ άλλου, συναφώς προς τις ρυθμίσεις του άρθρου 43Α, με το άρθρο 112§12 του ν. 4387/2016 ορίσθηκε ότι «12. Στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 οι λέξεις «Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του Ν. 3986/2011)» αντικαθίστανται με τις λέξεις «Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013)».

Άρθρο 44: «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα:

4. Στις διατάξεις των συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, υπάγεται κυρίως ο φόρος εισοδήματος, αλλά και άλλοι φόροι ή εισφορές, που κατονομάζονται ρητά σε ορισμένες εκ των ανωτέρω συμβάσεων, όπως προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας κάθε συμβαλλόμενου μέρους, τις ισχύουσες κατά το χρόνο υπογραφής της σύμβασης. Ως φόρος εισοδήματος, κατά την έννοια των διατάξεων των εν λόγω συμβάσεων, λογίζεται κάθε είδους φόρος, που επιβάλλεται επί του εισοδήματος. Τούτο προκύπτει από τη διατύπωση των όρων τους, όπου σε ορισμένες περιπτώσεις χρησιμοποιείται η φράση φόρος «...επιβαλλόμενος επί του εισοδήματος...» και σε άλλες φόροι «...που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα...». Υπάγονται, επίσης, και οποιοδήποτε «ταυτόσημοι ή ουσιωδώς παρόμοιοι φόροι», οι οποίοι επιβάλλονται μετά την υπογραφή των συμβάσεων, επιπροσθέτως ή σε

αντικατάσταση των υφιστάμενων φόρων. Για το σκοπό αυτό προβλέπεται υποχρέωση του κράτους να γνωστοποιεί στο αντισυμβαλλόμενο, κάθε ουσιώδη μεταβολή στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία του.

5. Φόρος, ως βάση σύγκρισης, για το χαρακτηρισμό ενός νέου φόρου ως όμοιου ή ουσιωδώς παρόμοιου, κατά τη διατύπωση των κυρωτικών των ΣΑΔΦ νόμων, ο οποίος, πέρα από το φόρο εισοδήματος και τυχόν λοιπούς φόρους, που κατονομάζονται στη σύμβαση, καταλαμβάνεται, επίσης, από τις σχετικές ρυθμίσεις, είναι ο φόρος εισοδήματος. Τούτο διότι ο φόρος εισοδήματος, αποτελεί πρωτίστως το αντικείμενο όλων των συμβάσεων, ενώ σε λίγες μόνο περιπτώσεις, ορίζονται και άλλοι φόροι ως υπαγόμενοι στις ρυθμίσεις τους. Ειδικώς δε στην προκείμενη περίπτωση και για τον πρόσθετο λόγο, εξ' αιτίας μάλιστα του οποίου δημιουργήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση ο ως άνω προβληματισμός, διότι για τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης λαμβάνεται υπόψη ως βάση το εισόδημα του φυσικού προσώπου.

6. Σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στα λεξικά της Νέας Ελληνικής Γλώσσας (Γ. Μπαμπινιώτη, Τεγόπουλου-Φυτράκη) και σε άλλα λεξικά, όμοιος είναι αυτός που έχει τα ίδια ή περίπου τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα με άλλον ή αυτός, που δεν διαφέρει καθόλου ή διαφέρει ελάχιστα από άλλον, ενώ παρόμοιος είναι ο σχεδόν όμοιος με κάποιον. Επομένως, ελάχιστα διαφέρουν οι έννοιες «όμοιος» και «παρόμοιος» και, πάντως, αν στη λέξη «παρόμοιος» προστεθεί το επίρρημα «ουσιωδώς», κατά τη διατύπωση του νόμου, τότε ουσιωδώς παρόμοιος φόρος, με το φόρο εισοδήματος, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ο φόρος που έχει τα ίδια σχεδόν βασικά γνωρίσματα με το φόρο αυτό. Τα γνωρίσματα δε αυτά είναι ο σκοπός που εξυπηρετεί, το αντικείμενο, τα υποκείμενα του φόρου (ιδετε ΣτΕ 2061/2016 σχετικά με τη βάση υπολογισμού και τα υπόχρεα πρόσωπα) και η χρονική του διάρκεια.

7. Με την υπ' αριθμόν 130/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2014, Α'167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ.9 του ν.4387/2016 (Α'85), δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος. Κρίθηκε ειδικότερα (σκέψη 11), ότι η εισφορά αλληλεγγύης ναι μεν συνιστά φόρο, δεν έχει όμως ως αντικείμενο τα εισοδήματα επί των οποίων επιβλήθηκε, δηλαδή δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, αλλά απλώς τα εισοδήματα αυτά θεωρήθηκαν, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον

ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας, στην οποία απέβλεψε. Αποτέλεσαν δηλαδή το κριτήριο και συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της εισφοράς, έτσι ώστε να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι φορολογούμενοι, σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν. Ομοίως έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας, επί της εισφοράς αλληλεγγύης, όπως είχε αρχικά θεσπισθεί με το άρθρο 29 του ν.3986/2011 (Α' 152), με την υπ' αριθμόν 2653/2015 απόφαση της Ολομελείας, που μνημονεύεται στην ως άνω γνωμοδότηση, όπως και με τις υπ' αριθμούς 2566 και 2563/2015 αποφάσεις, επίσης της Ολομελείας, στις οποίες μάλιστα μνημονεύεται σειρά και άλλων αποφάσεων του ανωτάτου δικαστηρίου και επισημαίνεται η όμοια, πάγια, θέση του, σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών. Σημειώνεται εδώ, ότι, όπως γίνεται δεκτό στην ως άνω γνωμοδότηση του ΝΣΚ, οι διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43^Α του νέου ΚΦΕ είναι, κατά βάση, ταυτοσήμου περιεχομένου με μόνες διαφοροποιήσεις στην εξειδίκευση των κατηγοριών των εισοδημάτων με βάση τα οποία υπολογίζεται η εισφορά, στην προσαρμογή των διατάξεων στο νέο ΚΦΕ, στα κλιμάκια εισοδήματος και στους συντελεστές των κλιμακίων για τον υπολογισμό της εισφοράς.

8. Με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση έγιναν, επίσης, δεκτά (σκέψη 11) τα εξής:

α) Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επιβλήθηκε, στο πλαίσιο μνημονιακής δεσμεύσεως ως μέτρο αναγκαίο, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, προς αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, με στόχο την επίτευξη δημοσιονομικού πλεονάσματος ύψους 3,5% του ΑΕΠ, μέσω δημοσιονομικών και φορολογικών μεταρρυθμίσεων, τη διασφάλιση της βιωσιμότητας των δημόσιων οικονομικών και τη μείωση του λόγου δημόσιου χρέους προς ΑΕΠ. Αντιθέτως ο φόρος επί του εισοδήματος επιβάλλεται με σκοπό την εξυπηρέτηση των πάγιων λειτουργικών αναγκών του Κράτους (υγεία, παιδεία, άμυνα κλπ) ανεξαρτήτως της συνδρομής ή μη ειδικών συνθηκών.

β) Το ύψος της εισφοράς υπολογίζεται μεν επί ολοκλήρου του εισοδήματος, αλλά με συντελεστή κατά κλιμάκιο εισοδήματος, ο οποίος βαίνει αυξανόμενος κατά κλιμάκιο και ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα είναι ή όχι φορολογητέα κατά την νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος, σε αντίθεση με το φόρο εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται μόνο στο φορολογητέο εισόδημα.

γ) Τα κλιμάκια και οι συντελεστές κλιμακίων εισοδήματος με βάση τα οποία υπολογίζεται η εισφορά είναι εντελώς διάφορα από αυτά της κάθε κατηγορίας εισοδήματος (πχ άρθρο 15 του νέου ΚΦΕ για το φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, άρθρο 29 για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, άρθρο 40 για εισόδημα από κεφάλαιο), οι δε απαλλαγές ορισμένης φύσεως εισοδημάτων και κατηγοριών προσώπων από το φορολογητέο εισόδημα και από τον προκύπτοντα φόρο είναι εντελώς διάφορες στον φόρο εισοδήματος σε σχέση με αυτές της εισφοράς.

δ) Ο φόρος εισοδήματος καλύπτει πάγιες ανάγκες λειτουργίας του Κράτους, ενώ η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε για την κάλυψη έκτακτων αναγκών, που δημιουργήθηκαν λόγω της οικονομικής κρίσης. Επομένως η εξάλειψη των εκτάκτων οικονομικών αναγκών, στο κοντινό μέλλον, μπορεί να οδηγήσει σε κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Υπό την εύλογη αυτή προσδοκία, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης έχει προσωρινό χαρακτήρα, έναντι του φόρου εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί την πάγια και βασική πηγή εσόδων του κράτους.

ε) Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και σε σχολάζουσες κληρονομίες, ενώ ο φόρος εισοδήματος σε παντός είδους νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

9. Περαιτέρω ως, λιγότερο ουσιώδεις, διαφορές θα μπορούσαν να επισημανθούν (ενδεικτικά) οι εξής : α) Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε εισοδήματα άνω των 12.000 €. β) Προβλέπονται μειώσεις του φόρου εισοδήματος από τις διατάξεις των άρθρων 16 έως 19 του νέου ΚΦΕ, γ) Εξαιρούνται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί ή έχουν κινητική αναπηρία 80% και άνω και απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης οι μακροχρόνια άνεργοι, όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον ΟΑΕΔ , οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί κλπ.

10. Με τις υπ' αριθμούς 1/2016 και 99/2017 αποφάσεις της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης του άρθρου πέμπτου του ν.3845/2010, που επιβλήθηκε στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 2 παρ.4 και 101 του ν.2238/1994, για το εισόδημα οικονομικού έτους 2010, δεν αποτελεί φόρο εισοδήματος, το εισόδημα δε του οικονομικού έτους 2010 δεν αποτελεί αντικείμενο φορολογίας κατά την έννοια του

άρθρου 78 του Συντάγματος (πρβλ και ΟΛΝΣΚ 182/2017). Επιπροσθέτως τούτων, ειδικώς, επί του ζητήματος, αν οι έκτακτες εισφορές αποτελούν φόρους όμοιους ή ουσιωδώς παρόμοιους με το φόρο εισοδήματος, έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθμούς 3188 και 3189/1992 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες κρίθηκε ότι η έκτακτη εισφορά, που είχε επιβληθεί με το άρθρο 1 του ν.816/1978, για την κάλυψη των δαπανών από τους σεισμούς στους νομούς Θεσσαλονίκης, Σερρών και Κιλκίς, δεν αποτελεί φόρο «όμοιο ή ουσιωδώς παρόμοιο» με το φόρο εισοδήματος, κατά την έννοια του άρθρου 1 παρ. 2 της Σύμβασης Ελλάδας - Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, που κυρώθηκε με τον α.ν. 52/1967.

11. Από τα παραπάνω εκτιθέμενα προκύπτει ότι ναι μεν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνιστά φόρο, όμως δεν είναι φόρος επί του εισοδήματος, ούτε είναι όμοιος ή ουσιωδώς παρόμοιος με τον φόρο εισοδήματος, καθόσον διαφέρουν ως προς τα βασικά γνωρίσματά τους και δη ως προς την αιτία για την οποία επιβλήθηκαν, το σκοπό τον οποίο εξυπηρετούν, ως προς το αντικείμενο, τα υποκείμενα πρόσωπα και τη διάρκεια, ενώ τους διακρίνουν και άλλες σημαντικές, αν και όχι ουσιώδεις, διαφορές.

Απάντηση

12. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ΚΦΕ (ν.4172/2013), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ.9 του ν.4387/2016 δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 23^η Ιανουαρίου 2018
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Γιάννης Αλεξανδράκης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.