



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΤΣΙΧΛΙΑΣ ΞΕΝΟΦΩΝΤΑΣ
ΣΥΝΟΔΙΝΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ
ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗΣ ΜΑΤΘΑΙΟΣ
ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

ΠΑΤΡΑ - 2018

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	8
1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	8
1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	8
1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	9
1.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	11
1.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	12
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΚΑΤΟΙΚΟΙ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.....	12
2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ.....	12
2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ...	13
2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	13
2.4 ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ.....	14
2.5 ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ.....	16
2.6 ΕΚΤΑΚΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΤΕΛΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΟΤΟΥΜΕΝΩΝ ΔΟΜΗΜΕΝΩΝ ΕΠΙΦΑΝΕΙΩΝ.....	17
2.7 ΠΛΗΡΩΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ	19
2.8 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΕΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	21
3. ΠΟΛ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	21
3.1 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ Ή ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	22
3.2.ΚΟΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ	22
3.3 ΤΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	23
3.4. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ.....	23
3.5. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΑ	24
3.6 ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ	26
3.7 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	27
3.8 ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ.....	28
3.9 ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ.....	29
3.9.1 Αιτίες Μεταβολής κατοικίας ή συνήθη τόπο διαμονής.	29
3.9.2 Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας ή συνήθους κατοικίας.....	30
3.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗ ΤΟΥΡΚΙΑ.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	33
4. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕ ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ. 33	
4.1 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	34
4.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	34
4.3 ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ. 35	
4.4 ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ.....	38
4.5 ΛΟΙΠΑ ΔΙΕΘΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ	41
4.5.1 Εργαζόμενοι σε προξενία και διπλωματικές αποστολές	41
4.5.2 Εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων	41
4.5.3 Κάτοικοι εξωτερικού με δραστηριότητα στην Ελλάδα	42
4.5.4 Λοιπές ειδικές κατηγορίες φορολόγησης φυσικών προσώπων.....	43

4.6 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΘΗΚΗΣ ΤΗΣ ΒΙΕΝΝΗΣ	43
4.6.1 Η έννοια της καλής πίστης	44
4.6.2 Η σημασία της σύμφωνης ερμηνείας	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	45
5. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	45
5.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	47
6. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ	47
6.1 ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ	47
6.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΣΥΓΚΡΟΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΛΟΥΝ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ	48
6.3 ΠΙΘΑΝΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	49
6.4 ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ	50
6.4.1 Διμερείς συμβάσεις	50
6.4.2 Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.....	50
6.4.3 Πολυμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.....	51
6.4.4 Μονομερή μέτρα	51
6.4.5 Μέθοδος έκπτωσης	52
6.4.6 Μέθοδος απαλλαγής.....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	53
7. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ 2018	53
7.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ.....	53
7.2 ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ.....	54
7.3 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΑΦΜ ΓΙΑ ΣΥΖΥΓΟΥΣ.....	55
7.4 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	56
7.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΙΤΗΣΕΩΝ	57
7.6 ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΠΟ ΤΗ ΔΟΥ	57
7. 7 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑ.....	58
7.8 ΕΤΗΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ.....	58
7.9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΛΛΑΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ	59
7.10 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑΤΟΙΚΟΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΜΕ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ	60
7.11 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	60
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	63
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	65
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.....	65
I.I ΕΝΤΥΠΟ - ΑΙΤΗΣΗ.....	65
I.II ΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ.....	67
I.III ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ.....	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ	71
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ	74

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Κάνοντας μια ιστορική αναδρομή του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα από την απελευθέρωση του Ελληνικού Κράτους μέχρι το 1919, παρατηρείται ότι έκαναν την εμφάνισή τους διάφοροι φορολογικοί νόμοι, οι οποίοι είχαν επιρροές κυρίως από τα τότε Ευρωπαϊκά κράτη της Γαλλίας, της Αγγλίας και της Γερμανίας.

Ο νόμος ΧΚ/1877 «φόρος επί στοιχείων καθαρού εισοδήματος», για παράδειγμα, ή ο νόμος που εισήγαγε έναν προοδευτικό φόρο στα ετήσια καθαρά εισοδήματα προσώπων με μεγάλη φοροδοτική ικανότητα. Ακόμα και άλλοι νόμοι, όπως ο φόρος επί του εισοδήματος, υπολογιζόμενος με βάση το μίσθωμα κατοικίας του φορολογούμενου. Το 1919, στην Ελλάδα εισήχθη ο νόμος 1640/3.3.1919 «περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων». Ο νόμος αυτός αποτέλεσε, ίσως, την πρώτη ουσιαστική προσπάθεια για τη θέσπιση ενός φορολογικού συστήματος στη χώρα και ίσχυσε μέχρι το 1955. Επιπλέον, ο νόμος αυτός ονομάστηκε αναλυτική φορολογία εισοδήματος, επειδή υποχρέωνε στην υποβολή χωριστών δηλώσεων για κάθε εισόδημα. Έτσι αν κάποιος είχε εισόδημα τόσο από μισθούς όσο και από επιχειρήσεις, ήταν υποχρεωμένος να υποβάλλει δύο ξεχωριστές φορολογικές δηλώσεις. Και φυσικά, εάν είχε και άλλο εισόδημα από άλλη πηγή, τότε έπρεπε να υποβάλλει και τρίτη φορολογική δήλωση. Μετά όμως το Β΄ παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα αυτό άρχισε να παρακμάζει και έπρεπε να βρεθεί μια λύση για ένα ενιαίο φόρο εισοδήματος. Έτσι, το 1955 οριστικοποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα Ν.Δ. 3323/55, το οποίο προέβλεπε ότι *«επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου»*. Στη συνέχεια προετοιμάστηκε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το Ν.Δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Τα δύο αυτά φορολογικά νομοσχέδια ίσχυσαν για περίπου 35 χρόνια μέχρι το 1989.

Δεν έλειψαν ωστόσο οι πολλαπλές τροποποιήσεις, αφού όλα αυτά τα χρόνια, η φορολογία ήταν και παραμένει το κυριότερο εργαλείο διαχείρισης των εσόδων του κράτους. Το 1989 τα δύο νομοσχέδια, δηλαδή το 3323/55 και το 3843/58, κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα Π.Δ. 129/89 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.). Ο Κ.Φ.Ε. συνολικά περιέχει εκατόν τέσσερα (104) άρθρα, από τα οποία τα πρώτα ογδόντα πέντε (85) αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. Αργότερα ήρθε η νέα κωδικοποίηση με το Ν.2238/94 και πλέον τα άρθρα από το ένα (1) έως το ενενήντα επτά (97) αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα, που είναι από το ενενήντα οκτώ (98) έως και το εκατόν δεκαοκτώ (118) αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ο φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α΄/16.9.2002 κυρώθηκε ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός του κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα.

Για πρώτη φορά στην Ελλάδα το έτος 1909, εισάγεται η έννοια της φορολογίας του προσωπικού εισοδήματος. Περίπου μια δεκαετία αργότερα, και συγκεκριμένα το 1917, επιβάλλεται ο φόρος των έκτακτων κερδών χωρίς την ύπαρξη σχετικής νομοθεσίας για την φορολογία εισοδήματος. Μέσα σε δύο χρόνια, το 1919, θεσπίζεται ο Ν.1640 «Περί

φορολογίας καθαρών προσόδων» και έτσι για πρώτη φορά φορολογούνται όλα γενικά τα εισοδήματα με το μικό τύπο φορολογίας. Εν ολίγοις, σταθμός της ελληνικής δημοσιονομικής ιστορία θεωρείται η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας το 1919. Το μέχρι τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς αντικαθίσταται από το νομοθετικό διάταγμα 3323 του 1955 που αφορά την φορολογία φυσικών προσώπων. Με το Ν.3323/55 καθιερώνεται ο προσωπικός και προοδευτικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Κατόπιν με το Ν.3843/58 «Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων» συμπληρώνεται η νομοθεσία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτελεί προσπάθεια εντοπισμού των κύριων σημείων που καθορίζουν το θέμα της φορολόγησης των κατοίκων του εξωτερικού.

Από τη μια πλευρά, τίθεται το ζήτημα φορολόγησης των εσόδων τους ή καταβολών τους όπως αυτά προέρχονται από την Ελλάδα και κατ επέκταση φορολογούνται στην Ελλάδα, ενώ από την άλλη πλευρά υπάρχουν περιπτώσεις όπου τα έσοδα αυτά προέρχονται μεν από τη χώρα μας, αλλά υπόκεινται στο φορολογικό σύστημα των χωρών όπου ο φορολογούμενος δηλώνει ως μόνιμη κατοικία του.

Ως σκοπός της εργασίας τίθεται η παρουσίαση και επεξήγηση, όπου δύναται, η φορολογική αντιμετώπιση των κατοίκων του εξωτερικού καθώς και ο εντοπισμός των κύριων σημείων των συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλες χώρες του εξωτερικού.

Ως δεύτερο σημείο της, ορίζεται η σύγκριση περιπτώσεων φορολογούμενων καθώς και η διεξαγωγή συμπερασμάτων για μελλοντική αναθεώρηση σημείων προς όφελος της χώρας.

Γενικότερα, η θεματική της φορολόγησης των κατοίκων του εξωτερικού απαιτεί μεγάλη προσοχή, καθώς υπάρχουν λεπτομέρειες που χρήζουν περαιτέρω μελέτη ακόμα και από έμπειρους Λογιστές και Φοροτέχνες, κυρίως όταν πρόκειται να προστατευθούν τα δικαιώματα των φορολογούμενων πολιτών.

Η εργασία αποτελείται από έξι (6) κεφάλαια. Το πρώτο (1ο), οποίων περιέχει γενικές πληροφορίες και απόδοση εννοιών που άπτονται στη θεματική της φορολόγησης. Στο δεύτερο (2ο) κεφάλαιο δίνεται η περιγραφή των φορολογικών υποχρεώσεων που έχουν οι κάτοικοι του εξωτερικού προς την Ελλάδα, ειδικότερα για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν σε αυτήν. Το τρίτο (3ο) κεφάλαιο ασχολείται με την ανάλυση των σημαντικότερων Πολυγραφημένων Υπουργικών Εγκυκλίων (ΠΟΛ) που αφορούν τους κατοίκους του εξωτερικού. Το τέταρτο (4ο) κεφάλαιο αποτελεί αναφορά στις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής φορολόγησης που έχουν συναφθεί με τα κράτη του εξωτερικού. Στο πέμπτο (5ο) κεφάλαιο παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημα, ενώ το έκτο (6ο) κεφάλαιο έρχεται να αγγίξει το μείζων ζήτημα της Διπλής φορολογίας που πολλές φορές υπόκεινται οι πολίτες – κάτοικοι του εξωτερικού από κληρονομίες και μερίσματα.

ABSTRACT

The following review is an attempt to identify the main points of taxation for foreign residents.

On the one hand, there is a question of taxing their income or payments as they come from Greece and are therefore taxed in Greece. On the other hand there are cases where these revenues come from our country but the tax system of other countries where the taxpayer declares his permanent residence differs a lot.

The main aim of the following is to present and explain, where possible, the tax treatment of foreign residents, as well as the identification of the main points of contracts concluded by Greece with other countries abroad.

Its second point is to compare taxpayers' cases and to draw conclusions for future revision of points for the benefit of the country.

Generally, the issue of taxation of foreign residents demands a great deal of attention, as there are details that need further study even by experienced accountants and craftsmen, especially when it comes to protecting the rights of taxpayers.

The review is consisted by six (6) chapters. The first (1st) contains general information and the concept of taxation. The second (2nd) chapter gives a description of the tax obligations of foreign residents towards Greece, in particular for the income earned there. The third (3rd) chapter deals with the analysis of the most important Policies of Minority Circulars (MPs) concerning foreign residents. The fourth (4th) chapter is a reference to the Double Taxation Conventions concluded with foreign states. The fifth (5th) chapter presents the way in which world income is taxed, while the sixth (5th) comes to touch on the major issue of Double Taxation, which is often subjected by foreigners from inheritances and dividends.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια, η οικονομική κρίση αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της κοινωνίας και του κράτους όχι μόνο στην Ελλάδα, αλλά και σε ολόκληρο τον κόσμο. Όλο και περισσότερο ακούγονται και προβληματίζουν λέξεις όπως φόρος, φορολογία, φορολογικό νομοσχέδιο. Προς το δρόμο για την οικονομική εξυγίανση βρίσκονται τόσο το κράτος όσο και οι φορολογούμενοι πολίτες.

Με τον όρο φορολογία, εννοείται η επιβολή υποχρεωτικών εισφορών υπέρ του κράτους. Οι υποχρεωτικές αυτές εισφορές μπορεί να προέρχονται τόσο από νομικά όσο και από φυσικά πρόσωπα και αποτελούν την κυριότερη πηγή εσόδων για τα κράτη. Ο κύριος σκοπός της επιβολής τους είναι η χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών και η στήριξη της οικονομικής ανάπτυξης ενός κράτους πρόνοιας, αλλά και η ανταποδοτική προσφορά τους στους ίδιους τους πολίτες. Αφού λοιπόν οι φόροι αποτελούν το κυριότερο έσοδο του κράτους, ανάλογα με το ύψος αυτών μπορεί να καθοριστεί και η εισοδηματική πολιτική, δηλαδή το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου ενός κράτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Για τη δωρεάν διάθεση των δημόσιων αγαθών στο κοινωνικό σύνολο, καθώς επίσης και για την κάλυψη διαφόρων άλλων δαπανών τους, οι δημόσιοι φορείς χρειάζονται πόρους. Λόγω της περιορισμένης περιουσίας τους τείνουν να χρησιμοποιούν διάφορα άλλα μέσα, τα οποία κάποιες φορές ονομάζονται ανταποδοτικά. Δηλαδή, δεσμεύονται αρχικά από το κράτος και στην συνέχεια επιστρέφουν υπό τη μορφή έργου στους ίδιους τους πολίτες. Ορισμένα όμως μέσα από αυτά, χαρακτηρίζονται ως μονομερή και έχουν συνήθως αναγκαστικό χαρακτήρα. Με άλλα λόγια, τα μέσα αυτά συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων. Εδώ θα πρέπει να τονιστεί η λέξη ειδική αντιπαροχή, αφού περιλαμβάνει όλες τις υπηρεσίες που προσφέρουν στους ιδιωτικούς φορείς, αλλά η αντιπαροχή αυτή δε συνδέεται άμεσα με το ποσό φόρου που πληρώνει κάθε ιδιωτικός φορέας. Επιπλέον, άλλα μέσα είναι διμερή, δηλαδή συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους φορείς και αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους. Όμως, τα μέσα αυτά έχουν συνήθως προαιρετικό χαρακτήρα. Στην πρώτη κατηγορία που αναφέρθηκε, συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα από δανεισμό, και τα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Από την πιο πάνω ανάλυση φαίνεται επομένως ότι οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Το ένα είναι ότι αποτελούν αναγκαστικό μέσο κατάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα και το δεύτερο ότι αποτελούν μέσο μονομερές, δηλαδή που συνεπάγεται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα. Το επωνομαζόμενο λοιπόν «φορολογητέο» εισόδημα προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα το οποίο προέρχεται από τις πηγές που ορίζει ο νόμος. Αφού αφαιρεθούν απαλλαγές, εκπτώσεις, μειώσεις, το εισόδημα αυτό είναι έτοιμο προς φορολόγηση. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) περιλαμβάνει τις κατηγοριοποιήσεις των στοιχείων που αποτελούν το εισόδημα και τον φόρο του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και την τελευταία τροποποίηση των του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011), το αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων έγκειται ως ακολούθως:

1. Άρθρο 1

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2».

Όταν γίνεται αναφορά στο αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων, εννοείται το πραγματικό γεγονός στο οποίο η φορολογούσα αρχή στηρίζεται προκειμένου να επιβάλει φόρο. Δηλαδή το γεγονός το οποίο δημιουργεί τη φορολογική ενοχή, ή αλλιώς

υποχρέωση όπως ονομάζεται, του υποκειμένου σε φόρο φορολογούμενου πολίτη. Έτσι, στο φόρο περιουσίας αντικείμενο του φόρου είναι η κατοχή από κάποιον περιουσίας, ενώ ως βάση υπολογισμού του φόρου είναι το μέγεθος αυτής. Στο φόρο εισοδήματος φορολογικό αντικείμενο είναι η πραγματοποίηση από κάποιον εισοδήματος π.χ. από ακίνητα, κινητές αξίες, μισθούς, εμπορικές επιχειρήσεις κ.λπ.. Στους φόρους κατανάλωσης φορολογικό αντικείμενο είναι η διενέργεια καταναλωτικών δαπανών κ.λπ..

Ως «φόρος εισοδήματος σε φυσικά πρόσωπα» θεωρείται ο φόρος εκείνος που επιβάλλεται ετήσια στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 10 ν. 4172/13).

Παράλληλα, η έννοια του αντικειμένου του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, του καθαρού εισοδήματος από συγκεκριμένη πηγή και του συνολικού καθαρού εισοδήματος καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 1 του άρθρου 2 του ίδιου Κώδικα. Έτσι προκύπτει ότι το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει:

α) στην ημεδαπή και

β) στην αλλοδαπή, εφόσον το υποκείμενο του φόρου, δηλαδή το πρόσωπο που αποκτά το εισόδημα, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα.

Τα παραπάνω βέβαια ισχύουν με την επιφύλαξη όσων ορίζονται από τις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που τυχόν έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη, όπως αυτές θα αναλυθούν σε επόμενα κεφάλαια.

Σύμφωνα με τον τωρινό Κ.Φ.Ε οι κατηγορίες εισοδημάτων είναι τέσσερις και χωρίζονται σε εισόδημα:

- Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- Εισόδημα από κεφάλαιο και
- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σε φόρο υπόκεινται όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, αφού το υποκείμενο του φόρου εξετάζεται πάντα σε σχέση με την φορολογική του κατοικία. Για παράδειγμα, οι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας υπόκεινται σε φόρο για το φορολογικό τους εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα αλλά και στο εξωτερικό. Πιο συγκεκριμένα, κάθε έλληνας πολίτης γίνεται υποκείμενο φόρου για το παγκόσμιο εισόδημά του εφόσον διαμένει στην Ελλάδα και εφόσον φυσικά τα φορολογικά του δικαιώματα τα έχει στην χώρα μας, για συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Με άλλα λόγια, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.

Υπόχρεοι σε φόρο είναι:

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:

- α) Ο αποκτών το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.
- β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης

καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.

γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.

δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

δα) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δβ) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

2. Επίσης, υπόχρεοι σε φόρο είναι:

α) Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα.

β) Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων – κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια.

γ) Ο υπόχρεος γονέας για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύει.

δ) Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.

ε) Ο εκτελεστής διαθήκης για την κληρονομαία ακίνητη περιουσία για το χρονικό διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

στ) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας.

η) Ο νομέας των επίδικων ακινήτων. Αν ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου που κατέβαλε.

θ) Από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, για την εφαρμογή του παρόντος, υπόχρεος σε φόρο είναι ο εργολάβος, για ακίνητα τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβαστεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο.

Σε αντίθετη περίπτωση που ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, αλλά στο εξωτερικό, υπόκειται σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος. όπως θα γίνει αναλυτικότερη αναφορά παρακάτω, αυτό το φυσικό πρόσωπο θεωρείται «φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας» και γι' αυτό υποβάλλει ατομική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όταν έχει φυσική παρουσία εντός χώρας αλλά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 183 συνεχόμενων μερών. Παράλληλα θα πρέπει να τεκμηριωθεί ότι δεν βρίσκεται στην χώρα για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή γενικότερα προσωπικούς σκοπούς για διάστημα μικρότερο των 365 μερών.

Επιπλέον εξαιρέσεις που εξετάζονται διαφορετικά αποτελούν οι περιπτώσεις που:

- Έχει στη Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς
- Είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

1.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος επί του εισοδήματος επιβάλλεται κάθε φορολογικό έτος. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Σύμφωνα με τον Ν. 4172/13 σταματάει να χρησιμοποιείται ως χρόνος επιβολής του φόρου το οικονομικό έτος ,που με τον ν 2238/13 ήταν το έτος εκτέλεσης του προϋπολογισμού και ο φόρος επιβαλλόταν στο εισόδημα που είχε αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο έτος. Για παράδειγμα, για το οικονομικό έτος 2016 , υπολογιζόταν ο φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν μέσα στο προηγούμενο έτος, δηλαδή για το έτος 2015. Παράλληλα, η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους, είναι συνεπώς ένα πλήρες δωδεκάμηνο. Ταύτιση με το ημερολογιακό έτος έχει και το φορολογικό έτος. Αυτή η διάκριση δεν ισχύει για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, αφού το φορολογικό τους έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία όμως περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, αφορά εισοδήματα που αποκτήθηκαν το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος εξακολουθεί να θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Ο φόρος που επιβάλλεται βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Ε αφορά στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Άρα, κατά το φορολογικό έτος 2016 , θα επιβληθεί φόρος επί των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

1.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Υπάρχουν πολλά κριτήρια που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να προσδιορίσουν και να διακρίνουν το φόρο. Η βασικότερη διάκριση είναι εκείνη που τον χωρίζει σε άμεσο και έμμεσο. Πιο συγκεκριμένα, στην Ελλάδα οι φόροι διακρίνονται από το υποκείμενο το οποίο βαραίνουν αλλά και από το αντικείμενο που φορολογούν. Επομένως, σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται σε πρόσωπα τα οποία σύμφωνα με την αντίληψη του νομοθέτη πρέπει να πληρώσουν τον φόρο. Ως παράδειγμα άμεσου φόρου παρατίθεται ο φόρος εισοδήματος και όλοι οι φόροι περιουσίας (ακίνητης περιουσίας, μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κλπ). Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι είναι εκείνοι που, παρόλο που εισπράττονται από συγκεκριμένο πρόσωπο το οποίο έχει την υποχρέωση να τους αποδώσει, αυτοί επιρρίπτονται από άλλους φορολογούμενους. Μερικοί από τους έμμεσους φόρους είναι οι φόροι κατανάλωσης (Φ.Κ.Ε., Φ.Π.Α., ειδικοί φόροι κατανάλωσης στα καύσιμα, ποτά, τσιγάρα, κλπ), τα τέλη χαρτοσήμου, οι δασμοί και κάθε άλλος φόρος που μπορεί να επιρριφθεί από τον φορολογούμενο που θα τον αποδώσει σε τρίτους οι οποίοι και θα υποστούν τελικά το βάρος του.

Υπάρχει βέβαια και μια νεώτερη διάκριση των φόρων, η οποία στηρίζεται στην φύση του φορολογικού αντικειμένου και λαμβάνει υπόψη της τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Σύμφωνα με αυτή τη διάκριση άμεσος είναι ο φόρος αυτός που επιβάλλεται στο παραγόμενο εισόδημα ή στην περιουσία του φορολογούμενου , ενώ έμμεσος είναι ο φόρος εκείνος που επιβάλλεται στο δαπανούμενο εισόδημα ή την δαπανούμενη περιουσία του φορολογούμενου. Εν τέλει, οποιαδήποτε και αν είναι η διάκριση των φόρων

είτε σε άμεσους είτε σε έμμεσους, αυτοί δεν παύουν να είναι φόροι μεγάλης σημασίας από πλευράς μελέτης της φορολογικής νομοθεσίας και πολιτικής κάθε χώρας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΚΑΤΟΙΚΟΙ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Η εργασία στο εξωτερικό αποτελεί συχνή επιλογή στην ελληνική πραγματικότητα και στη δύσκολη περίοδο που διανύει η χώρα. Το θέμα της φορολόγησης των κατοίκων του εξωτερικού, εκ των πραγμάτων, αποτελεί ένα από τα ερωτήματα που θα απασχολούν τώρα αλλά και στο άμεσο μέλλον λογιστές, φορολογικούς συμβούλους αλλά και φορολογούμενους. Για το λόγο αυτό, στο παρόν κεφάλαιο παρατίθενται συγκεντρωμένες και αναλυμένες, οι κύριες διατάξεις που αφορούν τη φορολόγηση των κατοίκων του εξωτερικού. Αρχικά, ως φορολογικοί κάτοικοι του εξωτερικού νοούνται οι κάτοικοι εκείνοι που ζουν μόνιμα στο εξωτερικό, αλλά συνεχίζουν να έχουν εισοδήματα στην Ελλάδα. Οι κάτοικοι αυτοί δεν υπόκεινται σε διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση από αυτούς που έχουν ως μόνιμοι κατοικία τους την Ελλάδα, και γι αυτό το λόγο, όπως θα παρουσιαστεί αναλυτικότερα παρακάτω οφείλουν να υποβάλλουν ετήσια φορολογική δήλωση εισοδήματος.

2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας και κατ' επέκταση αυτή του φορολογικού κατοίκου της Ελλάδας είναι η αρχή για την καλύτερη κατανόηση του ζητήματος της φορολόγησης των κατοίκων του εξωτερικού καθώς η φορολογική κατοικία προσδιορίζει τον τόπο φορολόγησης του εισοδήματος του φορολογούμενου. Το άρθρο 2 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.3943/2011, αναφέρει ότι από 31/3/2011, ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας θεωρείται όποιος διαμένει στην Ελλάδα για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Δηλαδή, αναφέρεται σε διάστημα μεγαλύτερο του μισού του ημερολογιακού έτους. Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος για τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας είναι το παγκόσμιο εισόδημά τους. Αντιθέτως, τα πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι της Ελλάδας ούτε συνήθως διαμένοντες σε αυτήν ορίζεται ότι φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Ακολουθεί ένα παράδειγμα προκειμένου να γίνει κατανοητός ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας.

Ένας εργαζόμενος εγκαθίσταται στην Ιρλανδία με μια σύμβαση εργασίας που ξεκινά από το Σεπτέμβριο του 2015 έως τον Αύγουστο του 2016. Για το ημερολογιακό έτος 2015, κατοικεί στην Ιρλανδία και μάλιστα για τέσσερις (4) μήνες, ή αλλιώς για εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Επομένως, η φορολογική του κατοικία ορίζεται η Ελλάδα και θα φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του με τη δήλωση που θα υποβάλει το 2016. Το επόμενο ημερολογιακό έτος, το 2016 κατοικεί στο εξωτερικό για οκτώ (8) μήνες. Από τον Ιανουάριο, μέχρι και τον Αύγουστο που λήγει η σύμβασή του. Με άλλα λόγια, διαμένει στην Ιρλανδία για διακόσιες σαράντα (240) ημέρες. Συνεπώς, ως φορολογική του κατοικία ορίζεται η

Ιρλανδία και στην Ελλάδα θα φορολογηθεί μόνο για εισοδήματα που τυχόν προκύπτουν στην Ελλάδα, όπως για παράδειγμα ενοίκια, όπως αυτά θα υποβληθούν στη δήλωσή του κατά το έτος 2016.

2.2 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Οι Φορολογικοί Κάτοικοι Εξωτερικού έχουν το δικαίωμα να υποβάλλουν τη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός τους, σε μία από τις κάτωθι εφορίες (Δ.Ο.Υ.):

- Στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, εφόσον οι εκπρόσωποί τους ή η ταχυδρομική διεύθυνσή τους, υπάγονται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής.

- Στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της πρωτεύουσας του νομού των λοιπών περιοχών της χώρας εφόσον οι εκπρόσωποί τους ή η ταχυδρομική διεύθυνσή τους, υπάγονται σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. του νομού αυτού. Ειδικά όμως για το Νομό Θεσσαλονίκης αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η Δ' Θεσ/νίκης.

Κατ' εξαίρεση, για τους συζύγους (ή μέρος συμφώνου συμβίωσης) που έχουν διαφορετική φορολογική κατοικία, παρέχεται η δυνατότητα χωριστής εκκαθάρισης της δήλωσής τους. Αν για παράδειγμα ο ένας σύζυγος κατοικεί στην Ελλάδα και ο άλλος στο εξωτερικό, θα μπορεί να γίνει η εκκαθάριση του φόρου ξεχωριστά για τον κάθε σύζυγο.

Παράλληλα, οι Φορολογικοί Κάτοικοι Εξωτερικού, οφείλουν να επιβεβαιώνουν τη χώρα Φορολογικής Κατοικίας τους (π.χ. Ιρλανδία, Σκωτία κ.λπ.), ώστε η ελληνική φορολογική διοίκηση να μπορεί να ανταλλάσσει πληροφορίες και να επιβεβαιώνει τα στοιχεία τους. Εξάλλου, η χώρα φορολογικής κατοικίας, εμφανίζεται όπως αυτή έχει καταχωρηθεί στα στοιχεία του Μητρώου της Δ.Ο.Υ. και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν συμφωνεί με την χώρα φορολογικής κατοικίας που εμφανίζεται στην επιβεβαίωση στοιχείων μπορεί να τροποποιήσει τη δήλωσή του. Τέλος, υποχρεωτική είναι η προσκόμιση πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας (tax residence-certificate) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αποδειχθεί όντως η χώρα φορολογικής τους κατοικίας.

Ακόμα, οφείλουν να ορίζουν φορολογικό εκπρόσωπο (αντίκλητο) με ενυπόγραφη εξουσιοδότηση ή με πληρεξούσιο έγγραφο, εφόσον δεν διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός εκπρόσωπος / αντίκλητος, σύμφωνα με την (ΠΟΛ.1283/30-12-2013), δεν έχει ουδεμία ευθύνη για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Όσον αφορά τα εισοδήματα που καλούνται να δηλώσουν οι κάτοικοι του εξωτερικού αφορούν αρχικά αυτά τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο στην Ελλάδα. Με άλλα λόγια, υποβάλλουν δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Ε1) όταν αποκτούν

πραγματικό εισόδημα από πηγές της Ελλάδας, το οποίο μπορεί να είναι φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο γενικά.

Εξαιρέση στο παρόν, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1067/2015, αποτελεί η περίπτωση που ένας φορολογικός κάτοικος εξωτερικού που διαθέτει δευτερεύουσα κατοικία ή επιβατικό αυτοκίνητο στην Ελλάδα ή προβαίνει σε αγορά ακινήτου ή αυτοκινήτου στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στη χώρα μας, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον, οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν προσκομίζουν αποδείξεις δαπανών, δεδομένου ότι δεν δικαιούνται τη μείωση φόρου που προκύπτει από την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων (δηλαδή δεν έχουν αφορολόγητο). Έτσι και αλλιώς και για φέτος (φ.ε.2016) ουδείς φορολογούμενος θα συμπληρώσει τον σχετικό κωδ. 049, ο οποίος είναι απενεργοποιημένος.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.4330/2015, όπως αυτό τροποποίησε την περίπτωση η' του άρθρου 33 του ΚΦΕ, «*Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή. Προκειμένου για δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 φυσικού προσώπου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα*». Συνεπώς, δεν εφαρμόζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31 που στο παράδειγμα παραπάνω αφορούν τεκμήριο για δευτερεύουσα κατοικία ή για αυτοκίνητο ή η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη. Όπως επίσης, δεν εφαρμόζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως είναι η δαπάνη αγοράς ακινήτου, αυτοκινήτου, σκάφους, απόσβεση δανείων. Όλα αυτά φυσικά ισχύουν για φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή εφόσον δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. Διαφορετικά, εάν δηλαδή ο κάτοικος εξωτερικού αποκτήσει πραγματικό εισόδημα, ανεξαρτήτως κατηγορίας, στην Ελλάδα, εμπίπτει στην εφαρμογή των τεκμηρίων του άρθρου 32.

2.4 ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Σύμφωνα με το Ν. 3986/2011 και συγκεκριμένα με το άρθρο 29, επιβλήθηκε σε όλα τα φορολογικά φυσικά πρόσωπα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Πιο συγκεκριμένα, η εισφορά αυτή επιβλήθηκε σε όλα τα φυσικά πρόσωπα με εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ. Για τον υπολογισμό της, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, είτε είναι πραγματικό είτε τεκμαρτό, είτε φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Ωστόσο, εξαιρέση αποτελούν τα κάτωθι εισοδήματα και ως εκ τούτου δεν προσμετρούνται:

- Οι περιπτώσεις θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, που αφορούν μισθούς, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 80%.
- Οι περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14, όπου αναφέρεται στο ποσό του εισοδήματος που αποκτάει ένα φυσικό πρόσωπο από αποζημίωση λόγω απόλυσης.

- Οι περιπτώσεις γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπου αναφέρεται στην παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, στους ασφαλισμένους και τις οικογένειες τους ` καθώς και το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημοσίους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελούσιας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, ακόμα και τα τυχόν χορηγούμενα εφάπαξ βοηθήματα.
- Επίσης, εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς αποτελούν και οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, ή και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας, από τον εν λόγω οργανισμό, και συνεπώς κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, υπολογίζεται στο συνολικό καθαρό αποκτηθέν εισόδημα όπως περιγράφηκε στην προηγούμενη παράγραφο. Πιο συγκεκριμένα, και σύμφωνα με την τελευταία ΠΟΛ 1034/7.3.2017, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα με εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο κόμμα δύο τοις εκατό (2,2%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα, εάν το ποσό εισοδήματος είναι 16.000,00 Ευρώ, η εισφορά που αναλογεί είναι : $16.000,00 * 2,2\% = 352,00$ Ευρώ.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα για ποσό εισοδήματος 25.000,00 Ευρώ, η εισφορά που αναλογεί είναι: $25.000,00 * 5\% = 1.250,00$ Ευρώ.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι κόμμα πενήντα τοις εκατό (6,50%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα για ποσό εισοδήματος 35.000,00 Ευρώ η εισφορά που αναλογεί είναι: $35.000,00 * 6,5\% = 2.275,00$ Ευρώ.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από σαράντα χιλιάδες ένα (40.001) ευρώ και έως και εξήντα πέντε χιλιάδες (65.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή επτά κόμμα πενήντα τοις εκατό (7,50%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα για ποσό εισοδήματος 45.000,00 Ευρώ η εισφορά που αναλογεί είναι: $45.000,00 * 7,5\% = 3.375,00$ Ευρώ.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εξήντα πέντε χιλιάδες ένα (65.001) ευρώ και έως και διακόσιες είκοσι χιλιάδες (220.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή εννέα τοις εκατό (9,00%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα για ποσό εισοδήματος 100.000,00 Ευρώ η εισφορά που αναλογεί είναι: $100.000,00 * 9,00\% = 9.000,00$ Ευρώ.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από διακόσια είκοσι χιλιάδες και ένα (220.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) επί ολόκληρου του ποσού.

Για παράδειγμα για ποσό εισοδήματος 230.000,00 Ευρώ η εισφορά που αναλογεί είναι:
 $230.000,00 * 10\% = 23.000,00$ Ευρώ.

Σχηματικά οι κλίμακες υπολογίζονται ως εξής:

Εισόδημα σε ευρώ	Συντελεστής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης
0- 12.000	0% δεν επιβάλλεται εισφορά
12.001 - 20.000	2,2% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 12.000
20.001 - 30.000	5,00% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 20.000
30.001 - 40.000	6,50% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 30.000
40.001 - 65.000	7,50% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 40.000
65.001 - 220.000	9,00% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 65.000
>220.000	10,00% για την αναλογία εισοδήματος πάνω από 220.000

Πίνακας 1

Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι οι φορολογικοί κάτοικοι του εξωτερικού υπόκεινται σε καταβολή της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα , αλλά τονίζεται ότι πρόκειται μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

2.5 ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

Η επιβολή φόρου πολυτελούς διαβίωσης, υπολογίζεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού, αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων, δεξαμενών κολύμβησης, καθώς και σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος⁵.

Με το Ν.4334/2015, που μετέβαλλε το άρθρο 44 του Ν.4111/2013 επιβλήθηκαν στους φορολογούμενους τα εξής:

Άρθρο 44

1.α. Στα επιβατικά αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού, ιδιωτικής χρήσης, επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης. Τα ποσά υπολογίζονται σε ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή των παραπάνω αυτοκινήτων. Το ίδιο ισχύει και για την ιδιωτική χρήση και κατοχή, αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων, ή και δεξαμενών κολύμβησης, καθώς και σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων. Όλα τα παραπάνω προκύπτουν κυρίως από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και όλα τα επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η ΓΓΠΣ.

β. Πιο αναλυτικά, ο φόρος που επιβάλλεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτά αναφέρθηκαν παραπάνω, υπολογίζεται αναλυτικότερα ως εξής:

i) όσον αφορά τα επιβατικά αυτοκίνητα από χίλια εννιακόσια είκοσι εννέα (1.929) κυβικά εκατοστά έως δυόμιση χιλιάδες (2.500) κυβικά, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

ii) Για επιβατικά αυτοκίνητα από δυόμιση χιλιάδες (2.500) κυβικά εκατοστά και άνω, ο συντελεστής φόρου αυξάνεται στο δέκα τρία τοις εκατό (13%), ως γινόμενο πολλαπλασιασμένο επί το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης. Εάν όμως ένα επιβατικό αυτοκίνητο έχει παλαιότητα άνω των δέκα (10) ετών από το πρώτο έτος κυκλοφορίας του στην Ελλάδα ή σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ, εξαιρείται από την επιβολή του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. Αντίστοιχη εξαίρεση έχουν τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης αναπήρων, τα οποία απαλλάσσονται γενικότερα από τα τέλη κυκλοφορίας.

iii) Στην Τρίτη περίπτωση των αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμόπτερων, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης επί τον μεγαλύτερο επιβαλλόμενο συντελεστή, δηλαδή, το δέκα τρία τοις εκατό (13%).

iv) Αντίστοιχος συντελεστής είναι και αυτός που επιβάλλεται για δεξαμενές κολύμβησης, εσωτερικές και εξωτερικές.

v) Τέλος, για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, ο φόρος ισούται με το γινόμενο του ποσού της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης του σκάφους επί συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Ωστόσο, εδώ εξαίρεση αποτελούν οι δαπάνες για την αμοιβή του πληρώματος, που δεν λαμβάνεται υπόψη και τα ιστιοφόρα σκάφη και πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, που προέρχεται από ελληνική ναυτική παράδοση.

Αντιθέτως με τα παραπάνω, ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης δεν επιβάλλεται στους φορολογικούς κατοίκους του εξωτερικού εφόσον αυτοί δεν αποκτούν κάποιο εισόδημα στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου δεν λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης τους.

2.6 ΕΚΤΑΚΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΤΕΛΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΔΟΤΟΥΜΕΝΩΝ ΔΟΜΗΜΕΝΩΝ ΕΠΙΦΑΝΕΙΩΝ

Το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε) σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4021/2011 που δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ.218 στις 03/10/2011, ορίζει ότι:

«Για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος που συνίστανται στην άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, επιβάλλεται ειδικό τέλος υπέρ του Δημοσίου στις ηλεκτροδοτούμενες για οικιστική ή εμπορική χρήση δομημένες επιφάνειες των ακινήτων που υπάγονται κατά τη 17η Σεπτεμβρίου κάθε έτους στο τέλος ακίνητης περιουσίας που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Ν.2130/1993 (Α' 62)».

Για τον υπολογισμό του παραπάνω τέλους λαμβάνονται υπόψη τρεις παράμετροι:

- i) Το εμβαδό της δομημένης επιφάνειας.
- ii) Το ύψος της τιμής ζώνης και
- iii) Η παλαιότητα του ακινήτου,

Όλα αυτά αναγράφονται υποχρεωτικά στο λογαριασμό της Δ.Ε.Η. ή του εναλλακτικού παρόχου ηλεκτρικού ρεύματος, τον υπολογισμό του τέλους ακίνητης περιουσίας της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2130/1993.

Επιπλέον, λαμβάνονται υπόψη:

- i) Ο συντελεστής προσαύξησης αντιστρόφως ανάλογος προς την παλαιότητα του ακινήτου
- ii) Ο συντελεστής προσδιορισμού του τέλους σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο σύμφωνα με τους ακόλουθους πίνακες:

Συντελεστής Ειδικού Τέλους (€τ.μ.)	Τιμή Ζώνης
0,5	Πολύτεκνοι και ανάπηροι όπως ορίζονται από
3	Μέχρι 500 ευρώ
4	Από 501 – 1.000 ευρώ
5	Από 1.001 – 1.500 ευρώ
6	Από 1.501 – 2.000 ευρώ
8	Από 2.001 – 2.500 ευρώ
10	Από 2.501 – 3.000 ευρώ
12	Από 3.001 – 4.000 ευρώ
14	Από 4.001 – 5.000 ευρώ
16	Από 5.001 ευρώ και άνω

Πίνακας 2

Το ποσό του τέλους προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των τετραγωνικών μέτρων, του ηλεκτροδοτούμενου ακινήτου για το οποίο υπολογίστηκε από τη Δ.Ε.Η. ή άλλο εναλλακτικό πάροχο ηλεκτρικού ρεύματος σύμφωνα με το τέλος της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν.2130/1993, επί το συντελεστή του ειδικού τέλους που αντιστοιχεί στην τιμή ζώνης του ακινήτου και επί το συντελεστή προσαύξησης που αντιστοιχεί στην παλαιότητα του ακινήτου.

Ο παρακάτω πίνακας δίνει αναλυτικές πληροφορίες για τους συντελεστές αυτούς.

Παλαιότητα	Συντελεστής
Μέχρι και 26 έτη	1
Από 25 μέχρι και 20 έτη	1,05
Από 19 μέχρι και 15 έτη	1,10
Από 14 μέχρι και 10 έτη	1,15
Από 9 μέχρι και 5 έτη	1,20
Από 4 μέχρι και 0 έτη	1,25
Ανεξαρτήτως παλαιότητας προκειμένου για πολύτεκνους και ανάπηρους, όπως ορίζονται από το Ν.4021/2011, με ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν σε περιοχές με τιμή ζώνης από 0 - 3.000 ευρώ	1

Πίνακας 3

Ειδικότερη αναφορά γίνεται για τα ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης και δεν έχει υπολογιστεί το τέλος του άρθρου 24 του Ν.2130/1993, εφόσον δεν υπάρχει απαλλαγή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 53 του

N.4021/2011. Σε αυτά το ειδικό τέλος υπολογίζεται με τον πολλαπλασιασμό των τετραγωνικών μέτρων του ακινήτου επί συντελεστή τρία (3). Ακόμα και στην περίπτωση που δεν υπάρχει όμως το εμβαδόν του ακινήτου, το ειδικό τέλος υπολογίζεται μόνο με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό των δημοτικών τελών.

Το τέλος βαρύνει:

- i) Για το 2011: τον κατά τη 17.9.2011 κύριο του ακινήτου και σε περίπτωση επικαρπίας τον επικαρπωτή.
- ii) Για το 2012: τον κατά την 28.4.2012 κύριο ή επικαρπωτή αντίστοιχα . Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας το ποσό του τέλους υπολογίζεται κατά το λόγο της μερίδας κάθε συνιδιοκτήτη.

Στο ειδικό αυτό τέλος δεν υπόκεινται τα ακίνητα:

- i) που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο, στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τις δημοτικές επιχειρήσεις.
- ii) που ανήκουν στα θρησκευτικά νομικά πρόσωπα της περίπτωσης ιγ' της παρ.1 του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010 (Α' 58). Ιδιαίτερη αναφορά στην εξαίρεση αυτή δίδεται στα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για να επιτελούν λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό ή κοινωφελές έργο.
- iii) που ανήκουν στην περίπτωση ε' της παρ.7 του άρθρου 24 του Ν.2130/1993, όπου τα ακίνητα χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση των θρησκευτικών, εκκλησιαστικών, φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών, καλλιτεχνικών ή κοινωφελών σκοπών.
- iv) που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης στ' της παρ.7 του άρθρου 24 του Ν.2130/1993 για τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται ως γήπεδα ή χώροι αθλητικών εγκαταστάσεων για την πραγματοποίηση των αθλητικών τους σκοπών.
- v) ξένων κρατών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση πρεσβειών και προξενείων υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.
- vi) που θεωρούνται κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών και ξενοδοχειακών καταλυμάτων.
- vii) τα διατηρητέα, σύμφωνα με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού και δεν χρησιμοποιούνται για ιδίους σκοπούς ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.
- viii) που αποτελούν χώρους ιστορικών ή αρχαιολογικών μνημείων.
- ix) που έχουν αποκλειστικά γεωργική ή κτηνοτροφική ή βιοτεχνική ή βιομηχανική χρήση.

Με βάση τα παραπάνω, συμπεραίνεται ότι ακόμα και αν έχει γίνει μεταφορά κατοικίας ή τόπου διαμονής στο εξωτερικό, οι φορολογούμενοι οφείλουν να καταβάλλουν κανονικά τα τέλη προς το δημόσιο χωρίς καμία εξαίρεση ή ειδική φορολογική αντιμετώπιση.

2.7 ΠΛΗΡΩΜΗ ΟΦΕΙΛΩΝ

Η καταβολή οφειλών από το εξωτερικό γίνεται σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1212/2013 όπως ισχύει ότι «η πληρωμή των βεβαιωμένων οφειλών γίνεται με τη χρήση Ταυτότητας Οφειλής (Τ.Ο.) καταβάλλοντας είτε το σύνολο είτε μέρος της οφειλής ή των δόσεων αποπληρωμής αυτής, επιλέγοντας το Τραπεζικό Ίδρυμα ή τα ΕΛ.ΤΑ. που επιθυμούν, καθώς και τον τρόπο πληρωμής (πληρωμή σε κατάσταση ή χρήση των εναλλακτικών τρόπων πληρωμής που παρέχονται από τους φορείς είσπραξης).»

Φυσικά η δυνατότητα που δίνεται για πληρωμή μέρους δόσης, δεν συνεπάγεται και απαλλαγή από τις ισχύουσες διατάξεις περί μη εμπρόθεσμης καταβολής οφειλής. Ο κωδικός αυτός ακολουθεί την οφειλή και κατ'επέκταση το φορολογούμενο μέχρι την εξόφλησή της.

Οι πληρωμές δύνανται να πραγματοποιηθούν με τους κάτωθι τρόπους:

α) Με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.), www.gsis.gr. Εκεί, παρέχεται η δυνατότητα στον εγγεγραμμένο χρήστη να λαμβάνει εκτυπώσιμες πληροφορίες για τις οφειλές και τις τυχόν ρυθμίσεις του.

β) Για κάθε νέα οφειλή, που βεβαιώνεται, για ενημέρωση του φορολογούμενου, εκδίδεται η αντίστοιχη ατομική ειδοποίηση από την Δ.Ο.Υ., ή τη Γ.Γ.Π.Σ., στην οποία αναγράφεται και ο κωδικός Ταυτότητας Οφειλής (Τ.Ο.).

γ) Οι πληρωμές όμως οφειλών προς το δημόσιο από το εξωτερικό μπορούν να πραγματοποιηθούν μόνο από τις χώρες της ζώνης SEPA (Ενιαίος Χώρος Πληρωμών σε Ευρώ-SingleEuroPaymentArea). Πιο αναλυτικά, οι χώρες της ζώνης SEPA είναι οι 28 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η Ισλανδία, η Νορβηγία, το Λιχτενστάιν, η Ελβετία, το Σαν Μαρίνο και το Μονακό. Η καταβολή λοιπόν των οφειλών γίνεται μέσω Sepa Credit Transfer σε ευρώ, όπου η παραλήπτρια τράπεζα είναι η Τράπεζα της Ελλάδος και έχει συγκεκριμένο λογαριασμό για τις οφειλές αυτές που είναι ο «BEB. ΟΦΕΙΛΕΣ Δ.Ο.Υ.: GR3901000230000000481090509».

Επιπροσθέτως, παρέχεται η δυνατότητα σε κάθε σύζυγο ή «μέρος συμφώνου συμβίωσης» να δηλώσει το δικό του αριθμό IBAN τραπεζικού λογαριασμού, ακόμη κι αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης είναι χρεωστικό. Σκοπός της δυνατότητας αυτής είναι εξίσου σημαντικός, καθώς μέσω αυτού του λογαριασμού θα καταστεί δυνατή η αυτόματη διενέργεια συμψηφισμών επιστροφών φόρου με φορολογικές οφειλές.

2.8 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΕΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ

Όπως προαναφέρθηκε το φορολογικό έτος για κάθε φυσικό πρόσωπο ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος, ξεκινώντας από την 1^η Ιανουαρίου και τελειώνοντας την 31^η Δεκεμβρίου. Σύμφωνα με την παρ. 3 άρθρου 67 ΚΦΕ, ΠΟΛ.1058/2015, η καταληκτική ημερομηνία υποβολής των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, των φορολογικών κατοίκων εξωτερικού ορίζεται η 30/04/2017. Ειδικότερα, όσοι μετέβαλαν ή μεταβάλουν την φορολογική τους κατοικία για το φορολογικό έτος 2016, μπορούν να υποβάλουν την δήλωσή τους, έως 31/12/2017.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΠΟΛ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Οι κάτοικοι του εξωτερικού που είναι φορολογικά υπόχρεοι στην Ελλάδα, αφού μέσα στο φορολογικό έτος είχαν εισοδήματα στη χώρα οφείλουν να είναι πολύ προσεκτικοί τόσο στον τρόπο υποβολής δήλωσής τους όσο και στα κείμενα διατάγματα που καθορίζουν το είδος και το ποσό που πρέπει να δηλωθεί. Παρακάτω θα παρουσιαστούν αναλυτικά τα κυριότερα σημεία που χρήσουν περαιτέρω προσοχής.

Στον αντίποδα της σημαντικής απόφασης (ΣτΕ 1445/2016) του ΣτΕ που δημοσιεύθηκε πρόσφατα (29-6-2016) σε δημόσια συνεδρίαση, αναγνωρίζεται η δυνατότητα φορολόγησης εκτός Ελλάδος για όσα κερδίζουν στην αλλοδαπή χιλιάδες συμπατριώτες, που έχουν μεταναστεύσει για οικονομικούς λόγους και κατοικούν πλέον μόνιμα στο εξωτερικό λόγω της δυσμενούς οικονομικής κατάστασης που επικρατεί στην Ελλάδα, ακόμα κι αν έχουν εδώ την οικογένειά τους και το σπίτι τους.

Παράλληλα, αναγνωρίζεται, νοητά η χωριστή κατοικία των συζύγων. Αφορμή δόθηκε από τον ισχυρισμό ενός προϊσταμένου της ΔΟΥ που γνωμοδότησε ότι : *« με βάση τις γενικότερες κοινωνικές και ηθικές αντιλήψεις της εποχής, αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, (βλ. πιο κάτω ότι οι κάτοικοι εξωτερικού υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, από πηγές Ελλάδας, που φορολογείται με οποιονδήποτε τρόπο, π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς, ή απαλλάσσεται) είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, για τον λόγο ότι το ίδιο, δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, (που προβλέπει το άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013), με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια(1) για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος»*. Με απόφαση του ΣτΕ όμως, η παραπάνω αντίληψη απορρίφθηκε με τον ισχυρισμό ότι η εκάστοτε φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης. Έπειτα υπήρξε νέα απόφαση του ΣτΕ, όπου προβλέπεται και μεριμνάται η έννομη προστασία του φορολογούμενου έναντι υποκειμενικής κρίσης, ή ακόμα και αυθαιρεσιών, κατά τη θεμελίωση της κυρίαρχης φορολογικής εξουσίας του Ελληνικού κράτους, προκειμένου, να εξεταστεί η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με το αυτό. Δεδομένου ότι η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας, η νέα απόφαση του ΣτΕ ρητά παραγγέλλει ότι για να θεμελιωθεί η προαναφερθείσα φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα. Επιπλέον υποχρεούται στην απόδειξη με πραγματικά περιστατικά και τεκμήρια την ύπαρξη της κατοικίας αυτής. Ταυτόχρονα, το δικαστήριο, όταν εκδικάζει μια προσφυγή κατά

πράξης για τη φορολογική υποχρέωση αυτή του φυσικού προσώπου, οφείλει να ερευνήσει, αν συντρέχει η αμφισβητούμενη πραγματική βάση της, δηλαδή η ύπαρξη ή μη κατοικίας αυτού στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 152 επ. του Κ.Δ.Δ., το δικαστήριο έχει το δικαίωμα και να κρίνει το ζήτημα, και να διατάξει για τη συμπλήρωση των αποδείξεων. Το ΣτΕ όμως προχώρησε ακόμα ένα βήμα σχολιάζοντας τη μη πρόβλεψη στο σύστημα «taxis» της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Αποφάνθηκε ότι «θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.» Μετά τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι ο δρόμος της νομοθετικής ρύθμισης, ανατρέπει τα δεδομένα για τη φορολογία κατοίκων εξωτερικού και ανοίγει το δρόμο της νομοθετικής ρύθμισης για χωριστές δηλώσεις των συζύγων με διαφορετική φορολογική κατοικία.

Εν αναμονή λοιπόν, νέων νομοθετικών πρωτοβουλιών οι τελευταίες επισημάνσεις για τους κατοίκους του εξωτερικού προσεγγίζονται όπως φαίνεται στα παρακάτω υποκεφάλαια.

3.1 ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ Ή ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Αραγε πότε υποχρεούνται και πότε όχι, οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού να υποβάλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα;

Η απάντηση στο ερώτημα έχει δοθεί και παραπάνω, αλλά θα πρέπει να τονιστεί σε αυτό το σημείο ότι οι κάτοικοι εξωτερικού υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, από πηγές Ελλάδας, που φορολογείται με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλάσσεται (Σειμένης, 2012). Επομένως υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα. Ένα σύνηθες παράδειγμα αποτελεί το εισόδημα από τόκους, ή το αντίστοιχο εισόδημα από ενοίκια. Φυσικά τα προαναφερθέντα θεωρούνται πραγματικά εισοδήματα και πρέπει να υποβληθούν στη δήλωση των κατοίκων του εξωτερικού. Ταυτόχρονα όμως, αξίζει να διασαφηνιστεί ότι στην έννοια του πραγματικού εισοδήματος δεν συμπεριλαμβάνεται τεκμαρτό εισόδημα που υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης. Αντίθετα, δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποκτούν πραγματικό εισόδημα από πηγές Ελλάδας.

3.2.ΚΟΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ, όπου ο εγγεγραμμένος χρήστης μετά την είσοδό του μπορεί να υποβάλλει τη δήλωσή του, στον πίνακα 2 με τα «Πληροφοριακά στοιχεία» του, υπάρχει αντίστοιχο πεδίο με κωδικό 319, όπου η σύζυγος είναι υποχρεωμένη να κάνει κοινή δήλωση με τον σύζυγο καθόσον η κατοικία της οικογένειας είναι μία και επομένως η κατοικία της συζύγου είναι η ίδια με αυτή του υπόχρεου. Αν όμως ο σύζυγος έχει κάνει αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας και είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, στην περίπτωση που η σύζυγος του διαμένει και εργάζεται στην Ελλάδα, ή έχουν ανήλικα παιδιά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του καθώς θεωρείται

φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ΚΦΕ- Ν. 4172/2013 και εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του.

3.3 ΤΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Έχει γίνει ήδη μια γενική αναφορά για τον τόπο υποβολής φορολογικής δήλωσης των κατοίκων του εξωτερικού. Υπάρχουν όμως ορισμένες εξαιρέσεις όπου ο τόπος υποβολής δήλωσης αλλάζει. Για παράδειγμα, όσοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, υποβάλλουν τη δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η διεύθυνση της έδρας της επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Αντίστοιχα, δίδεται η δυνατότητα να οριστεί φορολογικός εκπρόσωπος που υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε Δ.Ο.Υ. του Νομού Αττικής ή διαθέτουν ταχυδρομική δ/νση όπου διαμένουν προσωρινά που υπάγεται σε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής, υποβάλλουν τη δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Για αυτούς όμως που έχουν μεν ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο που υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος αλλά σε Δ.Ο.Υ. εκτός του Νομού Αττικής ή διαθέτουν ταχυδρομική δ/νση όπου διαμένουν προσωρινά που υπάγεται σε Δ.Ο.Υ. εκτός της περιοχής του Νομού Αττικής, τότε θα πρέπει να υποβάλλουν τη δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας του νομού. Ακόμα και αν στην πρωτεύουσα ενός νομού λειτουργούν περισσότερες Δ.Ο.Υ., τότε η πλέον αρμόδια για την υποβολή της δήλωσης είναι η Α' Δ.Ο.Υ. του νομού, εκτός του νομού Θεσσαλονίκης όπου αρμόδια είναι η Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης. Στα Δωδεκάνησα, πιο συγκεκριμένα, όσοι έχουν ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο που υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε Δ.Ο.Υ. των νομών Δωδεκανήσου και Κυκλάδων, υποβάλλουν τη δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται ο φορολογικός εκπρόσωπος. Εάν διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση όπου διαμένουν προσωρινά που υπάγεται σε Δ.Ο.Υ. αυτών των νομών, υποβάλλουν τη δήλωσή τους στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγονται.

3.4. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

Εξαιρέσεις στην προθεσμία υποβολής φορολογικής δήλωσης για τους κατοίκους του εξωτερικού προβλέπουν η ΠΟΛ.1041/5.4.2016 και η ΠΟΛ.1058/18.3.2015. Σε αυτές αναφέρονται ρητώς ότι η δήλωση μπορεί να υποβάλλεται καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και το αργότερο έως τις 31/12, εκτός από την περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου ή σε περίπτωση που ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό. Για να γίνει σαφέστερο δίνεται το παράδειγμα ενός φορολογούμενου που απεβίωσε στις 25/6/2015. Η δήλωση, με τα εισοδήματα του από 01/01/2015 έως 25/06/2015, θα μπορεί να υποβληθεί από τους κληρονόμους του μέχρι και τις 30/12/2016. Επίσης, αν ένας φορολογούμενος μετέφερε την κατοικία του στο εξωτερικό μέσα στο 2015 με τη διαδικασία που ορίζεται στην ΠΟΛ.1058/18.3.2015, δηλαδή αίτηση μέχρι 10/3/2016 και έγκριση των απαραίτητων δικαιολογητικών, μπορεί επίσης να υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση μέχρι 30/12/2016.

3.5. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015, ρυθμίζεται η φορολόγηση των φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένων και των ελλήνων ομογενών. Πλέον, καθιερώνεται ένα φορολογικό καθεστώς αντίστοιχο με αυτό που ίσχυε με τον προηγούμενο ΚΦΕ (Ν.2238/1994). Με την παραπάνω παράγραφο η περίπτωση η' του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) αντικαθίσταται και σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση των νέων ρυθμίσεων οι φορολογούμενοι κάτοικοι του εξωτερικού έχουν την υποχρέωση να αναγράφουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος όλα τα εισοδήματα πηγής Ελλάδας, ανεξαρτήτως ποσού, αλλά αυτό σε καμία περίπτωση δεν ενεργοποιεί τα τεκμήρια διαβίωσης.

Για την καλύτερη κατανόησή του δίνεται το παράδειγμα όπου ένας φορολογικός κάτοικος εξωτερικού αποκτά εισόδημα από τόκους καταθέσεων στην Ελλάδα ύψους 1 ευρώ. Σε αυτόν, δεν θα επιβληθεί φόρος στην Ελλάδα βάσει τεκμαρτού εισοδήματος, όπως θα γινόταν με το προηγούμενο καθεστώς. Με άλλα λόγια, με το προηγούμενο καθεστώς, το φυσικό πρόσωπο που έχει την φορολογική κατοικία του στην αλλοδαπή, και εφόσον στο 2014, είχε εισόδημα από τόκους καταθέσεων ύψους έστω και 1 ευρώ, τότε θα λειτουργούσε κανονικά και το τεκμαρτό του εισόδημα (δαπανών διαβίωσης) και θα φορολογητό βάσει του υψηλότερου εισοδήματος μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού. Αυτό, όμως, είχε ως αποτέλεσμα οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού και ιδίως οι Έλληνες ομογενείς να αποσύρουν τις καταθέσεις τους από τα ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα, με προφανή συνέπεια την απώλεια κεφαλαίων και φόρων επί των τόκων ή να εισάγουν χρηματικά κεφάλαια στην Ελλάδα προκειμένου να καλύψουν τα τεκμήρια διαβίωσης και στη συνέχεια να τα εξάγουν στο κράτος της φορολογικής τους κατοικίας.

Όσον αφορά τα τεκμήρια διαβίωσης είναι:

- α) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας, καθώς και των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας,
- β) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών,
- γ) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης,
- δ) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης,
- ε) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό,
- στ) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής,
- ζ) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής,

η) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής,

θ) η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου ορίζεται σε 3 000 ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε 5.000 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

Ενώ τα τεκμήρια δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή αλλιώς «πόθεν έσχες», του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, ορίζονται στο άρθρο 32 του ΚΦΕ-Ν. 4172, «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ.

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα 300 ευρώ.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Παράδειγμα 1ο : Φυσικό πρόσωπο που έχει την φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, διατηρεί δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα και είναι κάτοχος ΕΙΧ αυτοκινήτου, που έχουν τεκμήριο π.χ. 8.500 ευρώ. Αποκτά πραγματικό εισόδημα από οποιαδήποτε αιτία στην Ελλάδα (π.χ. από ενοίκια 1.200 ευρώ).

Παρατίθεται και ένα δεύτερο παράδειγμα για να απλοποιηθούν τα παραπάνω:

Έστω ότι υπάρχει ένα φυσικό πρόσωπο που έχει την φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή. Από το 2010, διατηρεί δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα και είναι κάτοχος αυτοκινήτου. Αυτά έχουν τεκμήριο οκτώ χιλιάδες πεντακόσια (8.500) ευρώ. Μέσα στο 2015 το ίδιο φυσικό πρόσωπο αγόρασε μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών αξίας εβδομήντα χιλιάδων (70.000) ευρώ και εισέπραξε από την πώληση και επαναγορά άλλων, υπεραξία, δηλαδή, κέρδη πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία τίθεται το ερώτημα εάν το φυσικό αυτό πρόσωπο πρέπει να υποβάλει φορολογική δήλωση εφόσον αποδεδειγμένα είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού. Η απάντηση είναι θετική, αφού υπάρχουν τεκμήρια απόκτησης τόσο για την αγορά των μετοχών, όσο και για την απόσβεση του δανείου. Παράλληλα προέκυψε εισόδημα από υπεραξία πώλησης των μετοχών. Η μόνη διαφορά είναι ότι ακόμα και με την υποβολή της

δήλωσης δεν θα λειτουργήσουν τα τεκμήρια (8.500 ευρώ) διαβίωσης, που αφορούν τη δευτερεύουσα κατοικία και το αυτοκίνητο.

Με την ευκαιρία, θα πρέπει να γίνει ειδική αναφορά ότι για τα ποσά που εισάγονται, απαιτείται πρωτότυπο παραστατικό που εκδίδει η τράπεζα με το οποίο θα μπορεί να εξακριβωθεί ότι ο φορολογούμενος είναι ο δικαιούχος του εισαγόμενου χρηματικού κεφαλαίου, το ύψος του εισαγόμενου ποσού, το νόμισμα, η ευρωπαϊκή χώρα προέλευσης. Ειδικά όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου πρέπει ιδιαίτερος να αποδεικνύεται ότι η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων και η ευρωπαϊκή τους, αν είναι σε ξένο νόμισμα, έγινε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Επισημαίνεται ότι το Μοναδικό Δελτίο εισαγόμενων μετρητών και αξιών που εκδίδεται από το Τμήμα Ασφαλείας αερολιμένων - τελωνείων της ΕΛΑΣ δεν αποτελεί πλέον αποδεικτικό στοιχείο εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων στην Ελλάδα για κάλυψη δαπανών, μετά την ΠΟΛ 1076/26-3-2015. Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους. Για παράδειγμα θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, ή αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί. Στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό αφορούν τα πρόσωπα:

- 1) που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους,
- 2) που είχαν διαμείνει τουλάχιστον επί 3 χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους,
- 3) που είχαν διαμείνει 5 τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και τα επικαλούμενα χρηματικά κεφάλαια από το εξωτερικό προέρχονται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε 1 χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς τα χρηματικά κεφάλαια αυτά να έχουν επανεξαχθεί στην αλλοδαπή.

3.6 ΚΛΙΜΑΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 12 του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν.4024/2011, όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, στο ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας της παρ. 1 του άρθρου 9, προστίθεται ο φόρος ο οποίος προκύπτει με την εφαρμογή του αναλογικού συντελεστή 10%. Επομένως, η κλίμακα με βάση την οποία φορολογούνται τα εισοδήματα των κατοίκων εξωτερικού από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα είναι η ακόλουθη:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου
5.000	10	500	5.000	500
7.000	10	700	12.000	1.200
4.000	18	720	16.000	1.920
10.000	25	2.500	26.000	4.420
20.000	38	7.600	60.000	16.920
40.000	40	16.000	100.000	32.920
άνω των 100.000	45			

Πίνακας 4

Απαραίτητη σε αυτό το σημείο κρίνεται και η διευκρίνιση ότι μόνο οι κάτοικοι χωρών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του 90% του συνολικού εισοδήματος τους διατηρούν το αφορολόγητο των 5.000 ευρώ της γενικής κλίμακας του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. Ως εκ τούτου, από τις διατάξεις προκύπτει ότι οι κάτοικοι χωρών εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα φορολογούνται και για το πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας με συντελεστή 10% ανεξάρτητα από την κατανομή του εισοδήματός τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.

Επιπλέον, οι φορολογούμενοι κάτοικοι του εξωτερικού δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου των άρθρων 16 έως 19 του ΚΦΕ, εκτός εάν διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και,

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημά τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

3.7 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Οι κατηγορίες εισοδημάτων που υπάρχουν στη Ελλάδα διακρίνονται στις:

α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) το εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία) και

δ) το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (π.χ. μετοχές, μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες, κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα, παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα).

Αντίστοιχα, και οι κάτοικοι του εξωτερικού δύνανται να φορολογηθούν σε οποιοσδήποτε από τις παραπάνω κατηγορίες, εάν υπάρχουν αποδεικτικά μέσα που να το απαιτούν.

3.8 ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Στο παρόν υποκεφάλαιο θα παρουσιαστούν οι κλίμακες φορολογίας εισοδήματος που αφορούν εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς.

Αρχικά, παρουσιάζεται το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 25.000	22%
25.000,01 έως και 42.000	32%
> 42.000	42%

Πίνακας 5

Πιο αναλυτικά, εάν το φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ είναι κάτω από εικοσιπέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο είκοσι δύο τοις εκατό (22%). Αντίστοιχα, εάν το φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ είναι μεταξύ εικοσιπέντε χιλιάδες κόμμα μηδέν ένα (25.000,01) ευρώ και έως σαράντα δύο χιλιάδες (42.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο τριάντα δύο τοις εκατό (32%). Τέλος, εάν το φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ ξεπερνά τις σαράντα δύο χιλιάδες (42.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής φτάνει στο σαράντα δύο τοις εκατό (42%).

Ως δεύτερη περίπτωση μελέτης ορίζεται αυτή όπου αποδεικνύεται ότι το φορολογητέο εισόδημα είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
< 50.000	26%
> 50.000	33%

Πίνακας 6

Πιο αναλυτικά, εάν το φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ είναι κάτω από πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Ενώ, εάν το φορολογητέο εισόδημα σε ευρώ είναι άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Εξαίρεση στα παραπάνω αποτελούν τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση που φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Ως τρίτη και τελευταία περίπτωση αυτοτελώς φορολογούμενων εισοδημάτων, εξετάζεται η περίπτωση που το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα προέρχεται από ακίνητη περιουσία, το οποίο φορολογείται με την ακόλουθη κλίμακα.

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
Μέχρι 12.000	11%
Πάνω από 12.000	33%

Πίνακας 7

Εάν λοιπόν, το εισόδημα από ακίνητη περιουσία είναι μέχρι δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής είναι έντεκα τοις εκατό (11%). Εάν όμως, το εισόδημα από ακίνητη περιουσία είναι πάνω από δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, τότε ο φορολογικός συντελεστής είναι τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Εν τέλει, υπάρχουν ακόμα και εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς.

Στην Ελλάδα, ορισμένα εισοδήματα που προκύπτουν και φορολογούνται αυτοτελώς είναι τα εξής:

α) τα μερίσματα με φορολογικό συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%),

β) οι τόκοι με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) με απαλλαγή για τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και για τόκους ομολόγων του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας),

γ) δικαιώματα με φορολογικό συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) και

δ) υπεραξία μεταβίβασης τίτλων με φορολογικό συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) με απαλλαγή για φορολογικούς κατοίκους σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος εφόσον προσκομίσουν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.

3.9 ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 76 παρ. 6 περίπτωση α' του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 6 του Ν.3943/2011, δίνεται η δυνατότητα στον υπόχρεο να μεταφέρει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας. Αν όντως ο υπόχρεος προβεί στη μεταβολή αυτή τότε πρέπει να ληφθεί υπόψη εάν υπαγόταν σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε έτη πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, τότε θα συνεχίσει ότι υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του για χρονικό διάστημα πέντε ετών, από τη στιγμή που αρχίζει η υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του.

3.9.1 Αιτίες Μεταβολής κατοικίας ή συνήθη τόπο διαμονής.

Οι λόγοι που οδηγούν κάποιον υπόχρεο να προβεί στη μεταβολή κατοικία του ή συνήθους διαμονής του είναι συνήθως:

1) Σύμφωνα με το άρθρο 51Α παρ. 7 του Κ.Φ.Ε, «το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμα και αν η κατοικία του ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα ή η εγκατάσταση

του ευρίσκεται σε κράτος – μέλος της Ε.Ε., εάν σε αυτό το κράτος: Δεν υπόκειται σε φορολογία ή εάν υπόκειται, δε φορολογείται εν τοις πράγμασιν. Υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100 του Κ.Φ.Ε.».

2) Η διάθεση σημαντικών οικονομικών συμφερόντων στην Ελλάδα, είναι ακόμα ένας λόγος που μπορεί να οδηγήσει τον υπόχρεο σε μεταβολή κατοικίας του. Το άρθρο 76 παρ. 6 περίπτωση β' του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 6 του Ν.3943/2011, αναφέρει ότι το φυσικό πρόσωπο θεωρείται ότι έχει σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην Ελλάδα, εφόσον κατά τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του: Συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 25% σε εταιρεία που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2, όταν πρόκειται για Ομόρρυθμη Εταιρία ή Ένωση Εταιρειών. Επίσης μπορεί να συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον 5% σε κάθε είδους, κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101.

3) Στην περίπτωση που το εισόδημα του υπόχρεου που προκύπτει στην Ελλάδα υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) των συνολικών του εισοδημάτων ή υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων (45.000) ευρώ. Ακόμα και αν η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα, από τα οποία προκύπτει φυσικά εισόδημα, υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.

Άξιο επισήμανσης είναι ότι κατά τις διατάξεις του άρθρου 20, και τα διεθνή πρότυπα και τη νομολογία, ορίζεται ρητά ότι η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος της μείωσης φόρου που χορηγείται υπό τις προϋποθέσεις του ΚΦΕ σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους δεν χορηγείται σε καμία περίπτωση σε αλλοδαπούς. Συνεπώς, οι αλλοδαποί δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Η μόνη εξαίρεση είναι εάν διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και

α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή

β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημα τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.

3.9.2 Διαδικασία μεταβολής της φορολογικής κατοικίας ή συνήθους κατοικίας

Σύμφωνα με την απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. και πιο συγκεκριμένα με την ΠΟΛ 1058/18.3.2015 καθορίστηκε εκ νέου η διαδικασία σύμφωνα με την οποία θα μπορεί κάποιος φορολογικός κάτοικος Ελλάδας που αναχώρησε στο εξωτερικό, να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος εξωτερικού.

Αρχικά, τα φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, κατά τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, οφείλουν να υποβάλουν, αίτηση

μεταφοράς (έντυπο Μ0). Η προθεσμία υποβολής ορίζεται το αργότερο η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης. Ο τόπος υποβολής είναι το Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεοι υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. Μαζί με την αίτηση πρέπει να υπάρχουν συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, καθώς και έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου τους στην Ελλάδα. Ταυτόχρονα, εφόσον διαθέτουν, συνυποβάλλουν και τα σχετικά δικαιολογητικά που είναι τα εξής:

- Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνουν φορολογικοί κάτοικοι. Σε αυτή πρέπει να προκύπτει ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτού του κράτους. Εάν τώρα, οι φορολογούμενοι έχουν εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) και εφόσον αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, μπορούν να προσκομίσουν, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Τα έντυπα υποβάλλονται και στις δύο γλώσσες.
- Αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που έχει ήδη υποβληθεί στο άλλο κράτος.
- Εάν δεν υπάρχει εκκαθάριση, τότε πρέπει να προσκομιστεί αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.
- Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά από την αρμόδια φορολογική αρχή, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή με την οποία θα αποδεικνύεται ο ισχυρός δεσμός του φυσικού προσώπου με το άλλο κράτος.

Η διαδικασία ολοκληρώνεται για το φυσικό πρόσωπο από τη στιγμή που υποβληθούν τα ανωτέρω έντυπα, μαζί με τα δικαιολογητικά. Έπειτα όλα τα έγγραφα προωθούνται, μαζί με την έγγραφη δήλωση για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου και τη σχετική έγκριση, στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να καταχωρηθούν στο υποσύστημα Μητρώου οι σχετικές μεταβολές. Η βεβαίωση μεταβολής θα αποστέλλεται από το Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής & Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., ταχυδρομικώς, στο φορολογικό εκπρόσωπο.

3.10 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗ ΤΟΥΡΚΙΑ

Στην Τουρκία το σύστημα άμεσης φορολογίας αποτελείται από δύο κύριους φόρους, το φόρο εισοδήματος και το φόρο εταιρειών. Ένα άτομο υπόκειται σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματα και τα κέρδη του που απέκτησε από προσωπική του εργασία, σε αντίθεση με μια εταιρεία που υπόκειται σε φόρο για τα εισοδήματα και τα κέρδη της. Οι κανόνες φορολόγησης των ατομικών εισοδημάτων και των κερδών προβλέπονται στη αντίστοιχη νομοθεσία του φόρου εισοδήματος της Τουρκίας από το 1960. Ομοίως, οι κανόνες σχετικά με τη φορολόγηση των εταιρειών που περιλαμβάνονται στο νόμο περί φόρου εταιρειών του 1949. Παρά το γεγονός ότι κάθε ένα διέπεται από διαφορετική νομοθεσία, πολλοί από τους κανόνες και τις διατάξεις του νόμου περί ατομικού φόρου εισοδήματος ισχύουν και για τις

εταιρείες, ειδικά, όσον αφορά τα στοιχεία των εσόδων και τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων προϋποθέτει ότι αυτά είναι φυσικά πρόσωπα. Στην εφαρμογή αυτού του φόρου εισοδήματος, δεν περιλαμβάνονται οι συνεταιρισμοί καθώς θεωρούνται ξεχωριστές οντότητες και κάθε εταίρος φορολογείται ξεχωριστά για το μερίδιο των κερδών του. Το εισόδημα ενός ατόμου μπορεί να αποτελείται από ένα ή περισσότερα στοιχεία του εισοδήματος και είναι τα εξής:

- Κέρδη επιχειρήσεων,
- Κέρδη από γεωργία,
- Μισθοί και ημερομίσθια,
- Έσοδα από ελεύθερα επαγγέλματα,
- Έσοδα από ακίνητη περιουσία (εισόδημα από ενοίκια)
- Έσοδα από κινητή περιουσία (εισόδημα από επενδύσεις κεφαλαίων)
- Λοιπά έσοδα και κέρδη, χωρίς να εξεταστεί η πηγή του εισοδήματος

Η κατοικία είναι το κύριο κριτήριο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης για τους ιδιώτες. Το κριτήριο αυτό προϋποθέτει ότι ένα άτομο που έχει τον τόπο κατοικίας του στην Τουρκία υποχρεούται να καταβάλει φόρο για το παγκόσμιο του εισόδημα. Κάθε πρόσωπο το οποίο παραμένει στην Τουρκία περισσότερο από έξι μήνες σε ένα ημερολογιακό έτος, θεωρείται ως κάτοικος της Τουρκίας. Ωστόσο, οι αλλοδαποί που διαμένουν στην Τουρκία για έξι μήνες ή περισσότερο για μια συγκεκριμένη εργασία ή επιχείρηση ή συγκεκριμένους σκοπούς που καθορίζονται στην νομοθεσία φόρου εισοδήματος δεν αντιμετωπίζονται ως κάτοικοι και ως εκ τούτου, η απεριόριστη φορολογική υποχρέωση δεν ισχύει για αυτούς.

Εκτός από την κατοικία σαν κριτήριο, μέσα σε ένα περιορισμένο πεδίο εφαρμογής, θεωρείται το κριτήριο της ιθαγένειας και εφαρμόζεται επίσης, ανεξάρτητα από το τόπο διαμονής τους. Για παράδειγμα, οι Τούρκοι πολίτες που ζουν στο εξωτερικό και εργάζονται για την κυβέρνηση ή κυβερνητικό όργανο ή μια εταιρεία της οποίας η έδρα είναι στην Τουρκία, θεωρούνται ως απεριόριστης ευθύνης φορολογούμενοι. Ως εκ τούτου, υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος για το παγκόσμιο εισόδημά τους. Βάσει αυτού, οι αλλοδαποί υποχρεούνται να καταβάλουν φόρο επί των εισοδημάτων τους που προέρχεται από τις πηγές στην Τουρκία. Για φορολογικούς σκοπούς, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να καθοριστεί σε ποιες περιπτώσεις το εισόδημα θεωρείται ότι προέρχεται από την Τουρκία. Οι διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου περί φορολογίας του εισοδήματος ασχολούνται με αυτό το θέμα.

Στις ακόλουθες περιπτώσεις, το εισόδημα θεωρείται ότι προέρχεται στην Τουρκία.

Κέρδη επιχειρήσεων: Το άτομο πρέπει να έχει μια μόνιμη εγκατάσταση ή μόνιμος αντιπρόσωπος στην Τουρκία και τα έσοδα πρέπει να προκύπτουν από επιχείρηση που πραγματοποιήθηκε στην παρούσα μόνιμη εγκατάσταση ή μέσω των εν λόγω εκπροσώπων.

Κέρδη από γεωργία: Αφορά όλες τις γεωργικές δραστηριότητες δημιουργίας εισοδήματος που λαμβάνουν χώρα στην Τουρκία.

Μισθοί και ημερομίσθια: Πρόκειται για υπηρεσίες που πρέπει να παρέχονται ή να καταλογιστούν στην Τουρκία. Τα τέλη, τα κονδύλια, τα μερίσματα και τα παρόμοια που

καταβάλλονται στους προέδρους, τους διευθυντές, τους ελεγκτές και εκκαθαριστές της εγκατάστασης που βρίσκεται στην Τουρκία θα πρέπει να καταλογιστούν στην Τουρκία.

Έσοδα από ελεύθερα επαγγέλματα: Το επάγγελμα πρέπει να εκτελείται ή να καταλογιστεί στην Τουρκία.

Εισόδημα από ακίνητη ιδιοκτησία: Η ακίνητη αυτή περιουσία πρέπει να είναι στην Τουρκία. Τα δικαιώματα αυτά που θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία πρέπει να χρησιμοποιούνται ή να καταλογιστούν στην Τουρκία.

Τα έσοδα από τις επενδύσεις κεφαλαίου: Οι επενδύσεις του κεφαλαίου πρέπει να είναι στην Τουρκία.

Λοιπά έσοδα και κέρδη: Οι δραστηριότητες ή συναλλαγές για την παραγωγή άλλων εσόδων, καθορίζονται στο νόμο περί φορολογίας εισοδήματος, θα πρέπει να εκτελούνται ή να καταλογιστούν στην Τουρκία. Η φορολογική υποχρέωση αλλοδαπών κατοίκων δηλαδή η πληρωμή πρέπει να γίνει στην Τουρκία, ή αν η πληρωμή γίνεται στο εξωτερικό, πρέπει να καταγράφονται στα λογιστικά βιβλία στην Τουρκία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕ ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ

Η φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και παρόμοιες αμοιβές φορολογικών κατοίκων εξωτερικού, βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, αποτελεί ένα σημαντικό ζήτημα για τους υπόχρεους. Στην πραγματικότητα η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με πενήντα επτά (57) κράτη. Οι συμβάσεις αυτές κατανέμουν την έκταση της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Υπάρχουν όμως ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος που απονέμεται αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα μόνον στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται εντελώς η διπλή φορολογία. Σε άλλες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται συντρέχουσα φορολογική αρμοδιότητα στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, η άσκηση της οποίας ρυθμίζεται από το ειδικό άρθρο για τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις που έχει συνάψει η Ελλάδα, το Υπουργείο έχει εκδώσει αναλυτική Πολυγραφημένη Εγκύκλιο (1128/2006), με την οποία διευκρινίζονται σχετικά ζητήματα.

Πιο αναλυτικά, στην Εγκύκλιο αναλύονται τα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες

προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλομένου Κράτους.

4.1 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Στην Ελλάδα κατά τη διαδικασία σύναψης των ΣΑΔΦΕ ακολουθείται 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 αναλυτικά, 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 όπως μπορεί να είναι ένας επιζών σύζυγος, ή κάποιιο τέκνο των εργαζομένων.

Εντούτοις, 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 δηλαδή για περιπτώσεις που το κράτος παρέχει υπηρεσίες μη εντασσόμενες στον πυρήνα των κρατικών λειτουργιών, αλλά που αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους.

Ακόμα, οι καταβολές κοινωνικής ασφάλισης που δεν εμπίπτουν στα άρθρα 18 ή 19 εμπίπτουν στο άρθρο 21 του Προτύπου, που αφορά άλλα Εισοδήματα. Άρα, σε αυτή τη διάταξη εμπίπτουν και 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*».

Αξιοσημείωτο είναι το 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.

4.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η διαδικασία που θα ακολουθείται όταν προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος από συντάξεις, παροχές ή παρόμοιες αμοιβές στο Κράτος Κατοικίας σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, είναι η εξής:

- Ο δικαιούχος του εισοδήματος ή αλλιώς ο φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, από συντάξεις, παροχές και άλλες παρόμοιες αμοιβές, οφείλει να υποβάλλει στον φορέα

που καταβάλλει τη σύνταξη, δηλαδή στον Ελληνικό φορέα, «Αίτηση για την Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας» μεταξύ Ελλάδος και του αντίστοιχου Συμβαλλομένου Κράτους, όπως αναφέρουν ρητά οι αντίστοιχοι εγκύκλιοι.

για τη ΣΑΔΦΕ με	Πολυγραφημένες Εγκύκλιοι
τις Η.Π.Α	ΠΟΛ. 1107/1999 και 1079/2006
την Ισπανία	ΠΟΛ. 1145/2003
την Πολωνία	ΠΟΛ. 1025/2006
την Τουρκία	ΠΟΛ. 1092/2005 και 1078/2006
τη Μολδαβία	1210/2015
τις υπόλοιπες χώρες	ΠΟΛ. 1187/1995

Πίνακας 8

- Αφού συμπληρωθεί η αίτηση και υπογραφεί από το δικαιούχο του εισοδήματος, προωθείται για να σφραγιστεί και να υπογραφεί από τη φορολογική αρχή της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος στο πεδίο «Πιστοποιητικό της Φορολογικής Αρχής της Χώρας Κατοικίας του Δικαιούχου». Εννοείται ότι η πιστοποίηση της φορολογικής κατοικίας από την αλλοδαπή φορολογική αρχή είναι απαραίτητη προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι ευεργετικές διατάξεις των Συμβάσεων.
- Η υποβολή της ως άνω Αίτηση θα υποβάλλεται μέχρι το τέλος του έτους στο φορέα που καταβάλλει τη σύνταξη. Α φορέας από την πλευρά του είναι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου και θα έχει ισχύ από το αμέσως επόμενο φορολογικό έτος και συνολικά για διάστημα τριών (3) φορολογικών ετών.

Αν για παράδειγμα ένας υπόχρεος δεν επιθυμεί τη διενέργεια παρακράτησης φόρου για τα φορολογικά έτη 2017 μέχρι και 2019, η αίτηση θα πρέπει να έχει υποβληθεί μέχρι το τέλος του έτους 2016. Όμως, όταν πρόκειται για το πρώτο έτος εφαρμογής της παρούσας, η ως άνω αίτηση μπορεί να υποβάλλεται έως 31 Μαρτίου 2016. Σε περίπτωση φυσικά αλλαγής φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου, οφείλει να ενημερώσει άμεσα τον οικείο συνταξιοδοτικό του φορέα.

Όσον αφορά την εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας οι ενδιαφερόμενοι μπορούν άμεσα να ενημερωθούν και από την ηλεκτρονική διεύθυνση της Διεύθυνσης Διεθνών Σχέσεων όπου μεταξύ των άλλων, υπάρχουν αναρτημένα:

- Τα κείμενα των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας, που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα Κράτη (στην ελληνική και στην αγγλική ή/και γαλλική γλώσσα).
- Τα έντυπα των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας. (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι).
- Τους πίνακες των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας. (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ).

4.3 ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249 που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών την 05/11/2015 η φορολόγηση συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προκύπτουν στην Ελλάδα και καταβάλλονται σε φορολογικούς κατοίκους κράτους με το οποίο Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ). Οι συμβάσεις αυτές έχουν υπογραφεί μεταξύ της Ελλάδος και άλλων πενήντα επτά (57) κρατών όπως φαίνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΩΡΑ	ΝΟΜΟΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ	
ΑΓΙΟΣ ΜΑΡΙΝΟΣ	N. 4243/2014 - ΦΕΚ 57/Α/2014
<p>Άρθρο 18 παρ. 2 : ... συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από το Κράτος της Ελλάδας σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας του για την κοινωνική ασφάλιση, φορολογούνται αποκλειστικά στην Ελλάδα.</p> <p>παρ. 2α: Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από το Κράτος της Ελλάδας ή από πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεση ή προς την τοπική αρχή αυτού, φορολογείται μόνο στην Ελλάδα.</p> <p>παρ. 2β: Ωστόσο, η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στον Άγιο Μαρίνο, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Αγίου Μαρίνου.</p>	
AΖΕΡΜΠΑΪΤΖΑΝ	N. 3826/2010 - ΦΕΚ 29/ Α' /2010
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στο Αζερμπαϊτζάν, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Αζερμπαϊτζάν.</p>	
ΑΥΣΤΡΙΑ	N. 3724/2008 - ΦΕΚ 253/ Α' /2008
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στην Αυστρία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Αυστρίας.</p>	
ΒΟΣΝΙΑ ΚΑΙ ΕΡΖΕΓΟΒΙΝΗ	N. 3795/2009 - ΦΕΚ 157/ Α' /2009
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στη Βοσνία - Ερζεγοβίνη, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Βοσνίας - Ερζεγοβίνης.</p>	
ΕΛΒΕΤΙΑ	N. 1502/1984-ΦΕΚ 192/Α'/1984, N. 4034/2011-ΦΕΚ 269/Α'/2011 και N. 4105/2013-ΦΕΚ 5/Α'/2013
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στην Ελβετία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ελβετίας.</p>	
ΕΣΘΟΝΙΑ	N. 3682/2008 - ΦΕΚ 145/ Α' /2008
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στην Εσθονία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Εσθονίας.</p>	
ΗΝΩΜΕΝΑ ΑΡΑΒΙΚΑ ΕΜΙΡΑΤΑ	N. 4234/2014 - ΦΕΚ 28/ Α /2014
<p>Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων.</p>	
ΙΣΛΑΝΔΙΑ	N. 3684/2008 - ΦΕΚ 147/ Α' /2008

Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στην Ισλανδία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ισλανδίας.	
ΚΑΤΑΡ	N . 3823/2010 - ΦΕΚ 22/ Α΄ /2010
Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στο Κατάρ, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Κατάρ.	
ΜΑΛΤΑ	N . 3681/2008 - ΦΕΚ 144/ Α΄ /2008
Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στη Μάλτα, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Μάλτας.	
ΡΩΣΙΑ	N . 3047/2002 - ΦΕΚ 200/ Α΄ /2002 και N . 3679/2008 - ΦΕΚ 142/ Α΄ /2008
Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στη Ρωσία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ρωσίας.	
ΣΑΟΥΔΙΚΗ ΑΡΑΒΙΑ	N . 3821/2010 - ΦΕΚ 20/ Α΄ /2010
Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στη Σαουδική Αραβία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Σαουδικής Αραβίας.	
ΣΕΡΒΙΑ	N . 3825/2010 - ΦΕΚ 28/ Α΄ /2010
Άρθρο 18 παρ. 2β: η σύνταξη αυτή φορολογείται μόνο στη Σερβία, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Σερβίας.	

Πίνακας 9

Η Ελλάδα έχει συνάψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με 57 κράτη. Οι Συμβάσεις αυτές κατανέμουν την έκταση της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών. Για ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα μόνον στο ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη, όπως φαίνεται στον Πίνακα 9, με αποτέλεσμα να εξαλείφεται εντελώς η διπλή φορολογία.

Για άλλες κατηγορίες εισοδήματος απονέμεται συντρέχουσα φορολογική αρμοδιότητα στα δύο συμβαλλόμενα κράτη, η άσκηση της οποίας ρυθμίζεται από το ειδικό άρθρο για τη μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας, (Πίνακας 10).

ΧΩΡΑ	ΝΟΜΟΣ
ΑΙΓΥΠΤΟΣ	N. 3484/2006 - ΦΕΚ 170/ Α΄ /2006
Άρθρο 18 παρ. 1. Συντάξεις και παροχές, που προέρχονται από το Κράτος της Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο Αιγύπτου, φορολογούνται και στα δύο κράτη.	
ΚΑΝΑΔΑΣ	N. 3824/2010 - ΦΕΚ 27/ Α΄ /2010 & ΠΟΛ . 1072/2015
Άρθρο 18 παρ. 1. Συντάξεις και παροχές, που προέρχονται από το Κράτος της Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο Καναδά , φορολογούνται και στα δύο κράτη.	
ΜΑΡΟΚΟ	N . 3820/2010 - ΦΕΚ 19/ Α΄ /2010

Άρθρο 18 παρ. 1. ..συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές, που καταβάλλονται σε κάτοικο Μαρόκου έναντι προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας φορολογούνται μόνο στο Μαρόκο	
ΤΥΝΗΣΙΑ	N . 3742/2009 - ΦΕΚ 23/ Α΄ /2009
Άρθρο 19 παρ. 2α: Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Ελλάδας ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, είτε απευθείας είτε κατόπιν εισφορών σε Ταμεία που έχουν συστήσει, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα για χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει τα 2 έτη. Με τη λήξη αυτής της περιόδου, οι συντάξεις αυτές φορολογούνται μόνο στην Τυνησία.	

Πίνακας 10

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, και ειδικότερα ό,τι 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.

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.

4.4 ΠΙΝΑΚΕΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Το μέρισμα είναι το μερίδιο ανά μετοχή των καθαρών κερδών μιας εταιρείας που διανέμεται στους μετόχους της. Συνήθως, τα μερίσματα δίνονται σε μετρητά αλλά μπορούν να δοθούν και με την μορφή μετοχών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Εντούτοις, οι συντελεστές για τα μερίσματα βασίζονται στο νομικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία των μερισμάτων σύμφωνα με την οδηγία 90/435/Ε.Ο.Κ που ενσωματώθηκε στο Ελληνικό δίκαιο με το Ν.2578/1998 και την οδηγία 123/2003 της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ενσωματώθηκε με το Ν.3453/2006. Όσον αφορά την Κοινοτική Οδηγία, πρέπει να σημειωθεί ότι υπερισχύει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εφόσον ισχύουν οι προϋποθέσεις της Οδηγίας, δηλαδή το ποσοστό ιδιοκτησίας να είναι μεγαλύτερο από δέκα τοις εκατό (10%) και η συμμετοχή να είναι μεγαλύτερη των δύο (2) ετών.

Τα ποσοστά παρακράτησης και η φορολόγησή τους απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα ως εξής:

Χώρα	Νόμος	Έναρξη	Παρακράτηση στα μερίσματα	Παρ/ση βάσει 2578/1998	Παρ/ση στους τόκους	Παρ/ση στα δικαιώματα
Φινλανδία	1191/1981	1982.01.01	47% ή 13%	0%	10%	10%
Τυνησία	3742/2009	2011.01.01	35% ή 10%	Δεν υπάγεται	15%	12%
Τσεχία	1838/1989	1990.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Τουρκία	3228/2004	2005.01.01	15%	Δεν υπάγεται	12%	10%
Σουηδία	4300/1963	1964.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	5%
Σλοβενία	3084/2002	2004.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Σερβία	3825/2010	2011.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Σαουδική Αραβία	3821/2010	2011.01.01	5%	Δεν υπάγεται	5%	10%
Ρωσία	3679/2008	2009.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	7%	7%
Ρουμανία	2279/1995	1996.01.01	20% ή 45%	Δεν υπάγεται	10%	5% ή 7%
Πορτογαλία	3009/2002	2003.01.01	15%	0%	15%	10%
Πολωνία	1939/1991	1991.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ουκρανία	3046/2002	2004.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ουζμπεκιστάν	2659/1998	1999.01.01	8%	Δεν υπάγεται	10%	8%
Ουγγαρία	1496/1984	1985.01.01	10% ή 45%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ολλανδία	1455/1984	1981.01.01	5% ή 15% ή 35%	0%	8% ή 10%	5% ή 7%
Νορβηγία	1924/1991	1992.01.01	40% ή 20%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ν. Αφρική	3085/2002	2004.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	8%	5% ή 7%
Μολδαβία	3357/2005	2006.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	8%
Μεξικό	3406/2005	2006.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Μαρόκο	3820/2010	2011.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Μάλτα	3681/2008	2009.01.01	5% ή 10%	0%	8%	8%
Λουξεμβούργο	2319/1995	1999.01.01	38% ή 7,5%	0%	8%	5% ή 7%
Λιθουανία	3356/2005	2006.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	5% ή 10%
Λετονία	3318/2005	2006.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	5%	5% ή 10%

Κύπρος	573/1968	1967.01.01	25%	0%	10%	0% ή 10%
Κροατία	2653/1998	1999.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Κουβέιτ	3330/2005	2006.01.01	5%	Δεν υπάγεται	5%	15%
Κορέα	2571/1998	1999.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	8%	10%
Κίνα	3331/2005	2006.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Κατάρ	3823/2010	2011.01.01	5%	Δεν υπάγεται	5%	5%
Καναδάς	3824/2010	2011.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ιταλία	1927/1991	1984.01.01	15%	0%	10%	5%
Ισραήλ	2572/1998	1999.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	10%
Ισπανία	3015/2002	2003.01.01	5% ή 10%	0%	8%	6%
Ισλανδία	3684/2008	2009.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	8%	10%
Ιρλανδία	3300/2004	2005.01.01	5% ή 15%	0%	5%	5%
Ινδία	4580/1966	1964.01.01	10%	Δεν υπάγεται	15%	20%
Ηνωμένο Βασίλειο	2732/1953	1953.01.01	10%	0%	0%	0%
Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής	2548/1953	1953.12.30	10%	Δεν υπάγεται	15%	20%
Εσθονία	3682/2008	2009.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	5% ή 10%
Ελβετία	1502/1984	1986.01.01	5% ή 15%	Δεν υπάγεται	10%	5%
Δανία	1986/1991	1992.01.01	38% ή 18%	0%	8%	5%
Γεωργία	3045/2002	2003.01.01	8%	Δεν υπάγεται	8%	5%
Γερμανία	52/1967	1967.01.01	25%	0%	10%	0%
Γαλλία	4386/1964	1965.01.31	10%	0%	10%	5%
Βουλγαρία	2255/1994	2002.01.01	40% ή 10%	0%	10%	10%
Βέλγιο	3407/2005	2005.01.01	5% ή 15%	0%	5% ή 10%	5%
Αυστρία	3724/2008	2010.01.01	5% ή 15%	0%	8%	7%
Αρμενία	3014/2002	2003.01.01	10%	Δεν υπάγεται	10%	5%
Αλβανία	2755/1999	2001.01.01	5%	Δεν υπάγεται	5%	5%
Αίγυπτος	3484/2006	2007.01.01	10%	Δεν υπάγεται	15%	15%
Αζερμπαϊτζάν	3826/2010	2011.01.01	8%	Δεν υπάγεται	8%	8%
Άγιος Μαρίνος	4243/2014	2015.01.01	5% ή 10%	Δεν υπάγεται	10%	5%

Πρακτικά, λοιπόν, και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1129/2011, για να ισχύει ο μηδενικός (0) Συντελεστής πρέπει να έχει παρέλθει χρονικό διάστημα είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, το οποίο να βεβαιώνεται με βεβαίωση Ορκωτού. Ο Μηδενικός (0) συντελεστής, σύμφωνα πάντα με την κοινοτική οδηγία, ισχύει και πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών και για το λόγο αυτό ο δικαιούχος μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατούμενου φόρου.

4.5 ΛΟΙΠΑ ΔΙΕΘΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

4.5.1 Εργαζόμενοι σε προξενία και διπλωματικές αποστολές

Τα διεθνή φορολογικά ζητήματα άμεσης φορολογίας απασχολούν ιδιαίτερος τους εργαζόμενους σε προξενία, σε διπλωματικές αποστολές ή ακόμα και τους ίδιους τους πρόξενους.

Κατά τη συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης υπάρχει η επιλογή με τους κωδικούς 015-016 η οποία αφορά συγκεκριμένα:

- 1) το αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο,
- 2) κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου,
- 3) κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΚΦΕ-Ν. 4172/2013 εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας αποτελεί ο αλλοδαπός διπλωματικός ή προξενικός εκπρόσωπος, ή κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα. Άρα με τους παραπάνω κωδικούς οι συγκεκριμένοι φορολογούμενοι, υποβάλλοντας τη δήλωση τους, δεν έχουν υποχρέωση να δικαιολογήσουν τεκμήρια και συνεπώς δεν εφαρμόζονται για αυτούς οι διατάξεις των άρθρων 30 έως 34 του ΚΦΕ-Ν. 4172/2013, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 30.

4.5.2 Εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων

Ένα άλλο σύνθετο ζήτημα που προκύπτει σχετικά με την άμεση φορολόγηση των κατοίκων του εξωτερικού είναι το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων που έχουν

εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, από φυσικό πρόσωπο που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 και οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζουν ρητά ότι 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 και ότι το εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι 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. Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από τη μεταβίβαση τίτλων που έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, υπόκειται σε φόρο, αυτό άπτονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 και της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 5, ως εισόδημα από πηγή Ελλάδος, με συντελεστή 15%. Οι φορολογούμενοι, για το εισόδημα αυτό, θα υποβάλλουν δήλωση και θα το συμπεριλάβουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους στο οποίο έλαβε χώρα η μεταβίβαση των τίτλων, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1032/26-1-2015.

Στην περίπτωση που το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων που έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, από φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη, η διαδικασία διαφοροποιείται σε δύο καταστάσεις. Η πρώτη αφορά περιπτώσεις που το φυσικό πρόσωπο έχει κατοικία σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη και η δεύτερη το φυσικό πρόσωπο να έχει κατοικία σε κράτος που περιλαμβάνεται στα συνεργάσιμα κράτη.

Στην πρώτη περίπτωση, τα φυσικά αυτά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη με βάση το άρθρο 65 του Ν.4172/2013, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπου συμπεριλαμβάνεται το υπόψη εισόδημα, από τη μεταβίβαση τίτλων που έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την οποιαδήποτε μεταβίβαση και ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ. Σε αυτήν την περίπτωση πρώτα θα πρέπει να γίνει διαδικασία απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ) όπως διευκρινίζεται στις ΠΟΛ.1283/30.12.2013 και ΠΟΛ.1006/31.12.2013.

Στον αντίποδα βρίσκεται η δεύτερη περίπτωση, όπου το εισόδημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων ημεδαπής επιχείρησης, από φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας. Το εισόδημα που προκύπτει τότε από την υπεραξία μεταβίβασης των τίτλων αυτών απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 42 του ν. 4172/2013, με την προϋπόθεση ότι υποβάλλονται τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τη φορολογική του κατοικία. Η φορολογική κατοικία στην περίπτωση αυτή αποδεικνύεται με πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας με βάση τα οριζόμενα στην οικεία ΣΑΔΦ.

4.5.3 Κάτοικοι εξωτερικού με δραστηριότητα στην Ελλάδα

Είναι γεγονός ότι πολλοί έλληνες ομογενείς έχουν αποθαρρυνθεί για να επενδύσουν σε επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Οι Υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομικών βρίσκονται σε χρόνια αντιπαράθεση με τοπικούς τουριστικούς φορείς, αφού οι κατά τόπους εφορίες ζητούν από

τους Έλληνες ομογενείς να υποβάλλουν δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε περίπτωση που έχουν κάποια δραστηριότητα στην Ελλάδα, όπως για παράδειγμα παντός είδους τουριστικά καταλύματα ή θαλάσσια σπορ.

Από την άλλη πλευρά βρίσκονται οι λογιστές – φοροτέχνες, οι οποίοι αναδεικνύουν τις επιπτώσεις από τη μη επίλυση του χρόνιου αυτού ζητήματος, που δεν είναι άλλες παρά οι φοροδιαφυγή. Η λύση, δηλαδή, στην οποία καταφεύγουν οι Έλληνες ομογενείς που θέλουν να ενοικιάσουν ένα τουριστικό κατάλυμα, είναι να το εκμισθώνουν παράνομα και αδήλωτα βασιζόμενοι στο ΦΕΚ 94 Α /2015, όπου αναφέρεται το εξής: *«κάθε ιδιώτης θα μπορεί να νοικιάσει το ακίνητο του σε άλλο ιδιώτη, είτε του εσωτερικού είτε του εξωτερικού, και για διάστημα μικρότερο των 3 μηνών (βραχεία μίσθωση) χωρίς τα προαπαιτούμενα του άρθρου 2 παρ 2 β (ββ) του ν.4276/2014, δηλαδή χωρίς σήμα του ΕΟΤ και έναρξη στην εφορία».*

Η λύση του προβλήματος αν και κρίνεται επιτακτική για την ανάπτυξη της οικονομίας της χώρας, δεν έχει ακόμα βρεθεί.

4.5.4 Λοιπές ειδικές κατηγορίες φορολόγησης φυσικών προσώπων

Υπάρχουν και άλλες ειδικές κατηγορίες, ενδεικτικές και όχι περιοριστικές, όπου τα φυσικά πρόσωπα κάτοικοι του εξωτερικού τυγχάνουν διαφορετικής αντιμετώπισης από τα γενικώς οριζόμενα στον Κ.Φ.Ε. Αυτές οι κατηγορίες είναι:

- Οι καθηγητές που εργάζονται σε σχολεία της Γερμανίας με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Σύμφωνα με την περίπτωση ιε' του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ. 1 περίπτωση α' του Ν. 3943/2011, τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2010 απαλλάσσονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).
- Το αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του α.ν.89/1967 αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών, φορολογείται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, όπως αναλυτικά αναφέρει η ΠΟΛ.1155/2011.

4.6 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΘΗΚΗΣ ΤΗΣ ΒΙΕΝΝΗΣ

Οι συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας, όπως αναφέρεται και παραπάνω, είναι διεθνείς συνθήκες με δημόσιο χαρακτήρα, και ως εκ τούτου διέπονται από το Διεθνές Δίκαιο. Παράλληλα, ερμηνεύονται κατά τις αρχές του, ενώ σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν τόσο η νομολογία, όσο και η θεωρία του διεθνούς δικαίου. Καθοριστικό παράγοντα για την ερμηνεία τους αποτελεί η Σύμβαση της Βιέννης, η οποία από άποψη ερμηνευτικών κανόνων, συνιστά αδιαμφισβήτητα μία μορφή κωδικοποίησης του διεθνούς εθιμικού δικαίου. Συνεπώς και οι φορολογικές συνθήκες, εμπίπτουν απόλυτα στο πεδίο της Σύμβασης της Βιέννης. Ειδικότερα, τα άρθρα 31 έως 33 ασχολούνται με το θέμα της ερμηνείας των συμβάσεων, και παρέχουν το κατάλληλο πλαίσιο για την αξιολόγηση της λειτουργίας του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, καθώς και των ερμηνευτικών σχολίων στο επίπεδο διαδικασίας ερμηνείας. Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 31 της Σύμβασης της Βιέννης καθιερώνει το γενικό κανόνα για την ερμηνεία του. Όμως, σύμφωνα με τις επιταγές του, κάθε διεθνής σύμβαση πρέπει να ερμηνεύεται με καλή πίστη και με απώτερο σκοπό τη διαφώτιση του κύριου σκοπού που πρέπει να υπηρετείται,

χωρίς να αποκλείεται η δυνατότητα να δοθεί ειδική έννοια σε κάποιον όρο εάν αποτελεί πρόθεση των συμβαλλομένων μερών. Εν τούτοις, στο πλαίσιο του συγκεκριμένου άρθρου ως συγκεκριμένο που λαμβάνεται υπόψη σε αυτές τις περιπτώσεις θεωρείται, εκτός του κυρίου κειμένου της σύμβασης, κάθε άλλη συμφωνία σχετική με τη σύμβαση μεταξύ των συμβαλλόμενων κρατών. Για παράδειγμα γίνεται αναφορά σε πρωτόκολλα, μνημόνια συνεννόησης, όπως και κάθε άλλη πράξη που σχετίζεται άμεσα με τη σύναψη της σύμβασης, και αφού πραγματοποιήθηκε από ένα μέρος, υπογράφηκε και έγινε αποδεκτό από το άλλο.

Όσον αφορά τις μεταγενέστερες συμφωνίες, δεν ταυτίζονται σε καμία περίπτωση με τις μεταγενέστερες τροποποιητικές της σύμβασης συμφωνίες. Αυτές ξεχωρίζουν από τις πρώτες λόγω της αντίθεσης του περιεχομένου τους. Κρίνεται μάλιστα ότι απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή σε ό,τι αφορά αυτές τις μεταγενέστερες συμφωνίες, στην περίπτωση που υπάρχουν ήδη συμφωνίες εντασσόμενες στο πλαίσιο αμοιβαίου διακανονισμού, όπως αναφέρεται ρητώς στο άρθρο 25 παρ 3 ΜΣ ΟΟΣΑ, με τις οποίες δίνεται λύση σε θέματα ερμηνείας και εφαρμογής των φορολογικών συμβάσεων. Όσον αφορά τη δεσμευτικότητα των συγκεκριμένων διατάξεων εξαρτάται απόλυτα από τη συνταγματική ρύθμιση περί ενσωμάτωσης των διεθνών συνθηκών στο εσωτερικό δίκαιο. Με άλλα λόγια, στην περίπτωση της Ελλάδας, η συμφωνία αμοιβαίου διακανονισμού δεν έχει δεσμευτική ισχύ αν δεν κυρωθεί προηγουμένως από τη Βουλή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος. Σε διαφορετική περίπτωση, θα δινόταν δυνατότητα στη διοίκηση να τροποποιεί τις φορολογικές συμβάσεις, σε αντίθεση με την αρχή νομιμότητας του φόρου, η οποία απαγορεύει την παροχή νομοθετικής εξουσιοδότησης στο συγκεκριμένο πεδίο σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος. Από τη στιγμή που δεν θα κυρωθεί μία τέτοιου είδους συμφωνία, η ισχύς της είναι ίση με αυτή μίας ερμηνευτικής εγκυκλίου. Τα εθνικά δικαστήρια, σε κάθε περίπτωση λαμβάνουν υπόψη ότι αντικατοπτρίζει μια αμοιβαία συμφωνία των συμβαλλόμενων κρατών .

4.6.1 Η έννοια της καλής πίστης

Σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα της Συνθήκης της Βιέννης, οι διεθνείς συμβάσεις, και συνεπώς οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, πρέπει να ερμηνεύονται με τη βάση την καλή πίστη. Ως καλή πίστη όμως, νοείται η τήρηση των όσων έχουν προηγουμένως συμφωνηθεί για την ορθή εκτέλεση των συμβάσεων, χωρίς να γίνονται υποκριτικές ενέργειες ή και πράξεις που να καταστρατηγούν τα συμφέροντα της άλλης πλευράς. Κατά συνέπεια, η καλή πίστη επιβάλλει την αποχή από κάθε έννοια δόλου, και ταυτόχρονα προτάσσει την τήρηση μιας ειλικρινούς και δίκαιης στάσης. Σε περίπτωση παράβασης των υποχρεώσεων εφαρμογής των συνθηκών με την έννοια της καλής πίστης ταυτίζεται με παράβαση του δικαίου. Είναι λογικό συμπέρασμα ότι τα συμβαλλόμενα κράτη ενεργούν με καλή πίστη και κατά τη διάρκεια όλων των σταδίων διαπραγματεύσεων και σύναψης της σύμβασης.

4.6.2 Η σημασία της σύμφωνης ερμηνείας

Οι συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας, ερμηνεύονται βάσει των όσων προβλέπει η σύμβαση της Βιέννης. Κατά συνέπεια, οφείλουν να έρχονται σε συμφωνία με το αντικείμενο και τον αρχικό σκοπό της σύμβασης. Αυτόματα αυτό συνεπάγεται η υποχρέωση για κοινή ερμηνεία των συμβάσεων αυτών, ώστε να διασφαλιστεί η ομοιομορφία τους και να υπογραφεί εν τέλει η πλέον αποδεκτή από τα περισσότερα συμβαλλόμενα μέλη – κράτη. Γίνεται ομόφωνα δεκτό ότι οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας συνάπτονται με σκοπό να εξαλειφθούν τα φορολογικά εμπόδια, να διευκολυνθεί το διεθνές

εμπόριο και οι επενδύσεις. Για την επίτευξη αυτού, θα πρέπει οι συμβάσεις να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται με συνέπεια και σεβασμό από όλα τα κράτη. Στην αντίθετη περίπτωση, θεωρείται υπονόμηση των στόχων που έχουν ήδη τεθεί από τις συμβάσεις και κλονίζεται η αξιοπιστία τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Τα ερωτήματα σχετικά με την φορολογία του παγκόσμιου εισοδήματος και των μόνιμων κατοίκων εξωτερικού ποικίλλουν. Με βάση το Ν.3943/2012 που αφορά αυτήν την κατηγορία εισοδήματος διεξήχθησαν ουσιαστικά συμπεράσματα.

Αρχικά, ο Αστικός Κώδικας ορίζει ότι δεν δύναται να υπάρξει φυσικό πρόσωπο χωρίς να έχει κατοικία. Κατ' επέκταση, όλα τα φυσικά πρόσωπα έχουν μία και μοναδική κύρια κατοικία που βρίσκεται σε οποιαδήποτε χώρα. Εκεί, θεωρείται και ο τόπος διαμονής του φυσικού αυτού προσώπου. Παρ' όλα αυτά υπάρχει και η περίπτωση που ο φορολογούμενος μπορεί να δηλώσει άλλη φορολογική κατοικία από αυτήν που πραγματικά διαμένει. Συνεπώς, θα φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημα του σύμφωνα με τους κανόνες της χώρας που βρίσκεται η φορολογική κατοικία, ανεξάρτητα από την καταγωγή ή την εθνικότητα του.

Το άρθρο 12 του Ν.3943/2011(ΦΕΚ Α 66/31.03.2011), περί κατοικίας και αλλαγής κατοικίας αναφέρει ότι:

«Άρθρο 12

Κατοικία και αλλαγή κατοικίας

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.»

Με βάση το παραπάνω άρθρο, η διαμονή στην Ελλάδα θεωρείται μόνιμη μόνο όταν αυτή υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Παράλληλα, για κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή ισχύουν οι κάτωθι υποπεριπτώσεις:

α) αν είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης

ή

β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό

τότε εκ του νόμου θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7. Και σε αυτή την περίπτωση εξαίρεση αποτελούν όσα μέλη έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α.

5.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Υπάρχουν σημαντικές διατάξεις που καθορίζουν τον τρόπο φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος οι οποίες αναλύονται παρακάτω:

- Άρθρο 2 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.

Όταν ένα φυσικό πρόσωπο που έχει δηλώσει ως χώρα μόνιμης κατοικίας την Ελλάδα, και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα.

- Άρθρο 76 παρ. 6 του Κ.Φ.Ε.

Όταν ο υπόχρεος μεταφέρει σε δήλωση την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Ελλάδας, θα συνεχίσει να υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του, για χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών. Το διάστημα αυτό αρχίζει να προσμετράται από την υποβολή της δήλωσης μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του, εφόσον ισχύουν οι προϋποθέσεις:

α) υπαγωγή σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του τα τελευταία πέντε (5) έτη, πριν από τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του

β) μεταφορά της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του σε κράτος, στο οποίο το εισόδημά του υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Πιο συγκεκριμένα, το κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θεωρείται εκείνο στο οποίο το φυσικό πρόσωπο δεν υπόκειται σε φορολογία ή εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι ή υπόκειται σε φόρο επί του εισοδήματος. Ο φόρος αυτός είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά (60/100) του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν, σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος Ελλάδας

γ) διάθεση σημαντικών οικονομικών συμφερόντων στην Ελλάδα, Σύμφωνα πάντα με τη δήλωση μεταβολής της κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του

αα) όντας συμμετοχος με ποσοστό τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) σε εταιρεία που υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή να συμμετέχει σε ποσοστό τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) σε νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101, ή
ββ) το εισόδημά του, το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα να υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) των συνολικών του εισοδημάτων ή να υπερβαίνει το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων (45.000) ευρώ, ή

γγ) η αξία των περιουσιακών του στοιχείων στην Ελλάδα, από τα οποία προκύπτει εισόδημα, να υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) της αξίας των συνολικών περιουσιακών του στοιχείων ή να υπερβαίνει σε ύψος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και ολόκληρου του κόσμου επιβάλλουν φόρο κληρονομιών, ο οποίος ρυθμίζει τη φορολογία για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν με αιτία θανάτου. Υπόχρεοι σε καταβολή, δηλαδή οι κληρονόμοι και οι κληροδόχοι του φόρου είναι οι δικαιούχοι κτήσης λόγω θανάτου, και μπορούν να είναι φυσικά ή και νομικά πρόσωπα. Η φορολόγηση κληρονομιών σε ευρωπαϊκό επίπεδο περιλαμβάνει όλους τους φόρους που επιβάλλονται μετά το θάνατο ενός ατόμου, ανεξάρτητα από την ονομασία του φόρου, τον τρόπο με τον οποίο πιθανόν να εισπράχθηκε, ή το αν εφαρμοζόταν σε εθνικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο και το αν επιβλήθηκε στην κληρονομαία περιουσία ή στον κληρονόμο.

Με τον όρο, όμως, κληρονομαία περιουσία εννοούμε το σύνολο της περιουσίας του φυσικού προσώπου που απεβίωσε. Με άλλα λόγια πρόκειται για το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που περιέχονται είτε βάση νόμου, είτε βάση διαθήκης στους κληρονόμους του.

6.1 ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Το φαινόμενο της διπλής φορολογίας, είναι αποτέλεσμα των εντελώς διαφορετικών συστημάτων επιβολής φόρου κληρονομιών εντός της ΕΕ. Με άλλα λόγια, σε περίπτωση θανάτου του ίδιου προσώπου, υπάρχει πιθανότητα πολλαπλής φορολογίας της ίδιας κληρονομαίας περιουσίας από δύο ή περισσότερες εθνικές φορολογικές αρχές. Το πρόβλημα αυτό, δεν απαντάται μόνο στην Ευρώπη αλλά σε ολόκληρο τον κόσμο. Η διεθνής, αλλά και η ευρωπαϊκή φορολογική αντιμετώπιση των κληρονομιών αποτελούν ένα από τα πιο περίπλοκα ζητήματα του διεθνούς φορολογικού δικαίου. Παρουσιάζουν μεν ιδιαίτερο ενδιαφέρον σε

αρκετούς τομείς, σε κρατικό, σε κοινοτικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο, αν και είναι ένα θέμα πολυπαραγοντικό.

Οι πιθανές αιτίες αποσιώπησης το προβλήματος, είναι η έλλειψη ενδιαφέροντος από τα κράτη για τα προβλήματα των φόρων κληρονομιάς, το υψηλό ποσοστό της φοροαποφυγής, ακόμα και η αδυναμία των ίδιων των κρατών να συλλέξουν τα απαραίτητα στοιχεία με βάση την τοποθεσία τους. Στη σύγχρονη εποχή, το πρόβλημα διπλής φορολογίας κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση φαίνεται να εντείνεται. Η εξήγηση για το φαινόμενο αυτό, δίνεται από μελέτες, που αποδεικνύουν περίτρανα ότι όλο και περισσότεροι πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μετακινούνται από τη μία χώρα στην άλλη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να σπουδάσουν, να εργαστούν ή ακόμα και να περάσουν εκεί τα χρόνια μετά τη συνταξιοδότησή τους.

Για να γίνουν πιο κατανοητά τα παραπάνω, θα αναφερθεί ένα παράδειγμα διασυνοριακής κληρονομιάς που οδηγεί σε διπλή φορολογία των φορολογουμένων:

«Ως δεδομένο τίθεται το γεγονός ότι υπάρχουν δύο αδελφές από τη Φινλανδία, από τις οποίες η μία κατοικεί στη Φινλανδία και η άλλη στη Σουηδία. Στη συνέχεια, κληρονομούν ένα ακίνητο στο Βέλγιο από ένα θείο τους που κατοικούσε στη Φινλανδία κατά τη στιγμή του θανάτου του. Οι δύο αυτές αδελφές θα έλθουν αντιμέτωπες με το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης, αφού θα πρέπει να καταβάλλουν φόρο κληρονομιάς στο Βέλγιο στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο αλλά και στη Φινλανδία, στην οποία κατοικούσε κατά τη στιγμή του θανάτου του ο θείος τους.»

Περιπτώσεις παρόμοιες με την παραπάνω ολοένα και πληθαίνουν. Αν και είναι προφανές ότι η κάθε περίπτωση είναι ξεχωριστή, το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης παραμένει και θα πρέπει άμεσα να ληφθούν μέτρα ώστε να αναλυθεί καλύτερα, και αφού καλυφθούν όσο το δυνατόν περισσότερες πτυχές του, να βρεθούν λύσεις. Από νομικής πλευράς βέβαια το αρμόδιο όργανο επίλυσής τους είναι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης που επισημαίνει ότι *«η άμεση φορολογία δεν εμπίπτει, καθεαυτή, στις αρμοδιότητες της Κοινότητας, παρ' όλα αυτά οι αρμοδιότητες που διατηρούν τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούνται συστηματικά εντός του κοινοτικού δικαίου»*.

6.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΣΥΓΚΡΟΥΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΛΟΥΝ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

Από τις βασικότερες συγκρούσεις που εντοπίζονται μεταξύ των συνδετικών στοιχείων που ως επακόλουθο έχουν τη διπλή φορολόγηση είναι οι κάτωθι:

- Σύγκρουση κατοικίας-εδαφικότητας

Από τις συνηθέστερες «συγκρούσεις» που μπορούν να παρουσιαστούν, καθώς πρόκειται για συνδυασμό φορολόγησης των περιουσιακών στοιχείων από το κράτος μέλος στο οποίο ο θανών ή ο κληρονόμος διαμένει σε σχέση με το άλλο κράτος όπου βρίσκεται η κληρονομιταία περιουσία.

- Σύγκρουση κατοικίας-κατοικίας

Η παρούσα προκύπτει όταν περισσότερα του ενός κράτος «διεκδικούν» τη φορολογία της περιουσίας από κληρονομία καθώς ισχυρίζονται ότι ο κληρονόμος πρέπει να φορολογηθεί

στο κράτος κατοικίας τους εξαιτίας δεδομένων τα οποία εκλαμβάνονται από το εκάστοτε κράτος ικανά να θεμελιώσουν την μόνιμη κατοικία του φορολογούμενου σε δύο ή περισσότερα κράτη.

- Σύγκρουση εδαφικότητας – εδαφικότητας

Σε αυτή την περίπτωση, δύο ή περισσότερα κράτη ισχυρίζονται ότι η κληρονομικότητα υπόκειται στη δικαιοδοσία τους καθώς πρόκειται για άυλα στοιχεία ενεργητικού ή πνευματικών δικαιωμάτων και όχι για φόρο από κληρονομιά κάποιας ακίνητης κατοικίας.

6.3 ΠΙΘΑΝΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

Ο πολίτης της Ευρωπαϊκής Ένωσης που έρχεται αντιμέτωπος με μία κληρονομιά διασυνοριακού χαρακτήρα, μπορεί να υφίσταται δύο σοβαρούς κινδύνους. Αρχικά, μπορεί να εκτεθεί σε φορολογικές διακρίσεις, οι οποίες συνίστανται κυρίως στη διαφορετική μεταχείριση υπηκόων κρατών μελών. Δεύτερον, υπάρχει ο κίνδυνος φορολογίας της ενιαίας κληρονομιάς από περισσότερα κράτη χωρίς καμία απαλλαγή είτε εφάπαξ είτε μόνιμη απαλλαγή σχετικά με τη διπλή φορολογία.

Με άλλα λόγια ο φορολογούμενος πιθανόν να διπλή φορολόγηση της περιουσίας μίας ολόκληρης ζωής. Οι προεκτάσεις που μπορεί να λάβει το εν λόγω πρόβλημα είναι πολυεπίπεδες και αναμένεται να λάβουν ακόμα μεγαλύτερες διαστάσεις λόγω της αύξησης των περιπτώσεων διασυνοριακής κληρονομιάς.

Ως πρώτη πιθανή κατάληξη του φαινομένου της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας είναι η αξία της κληρονομιάς να επηρεαστεί αρνητικά. Επίσης τα συνολικά επίπεδα της φορολογίας δύναται να είναι αισθητά υψηλότερα από εκείνα που εφαρμόζονται με καθαρά εσωτερικό χαρακτήρα. Ακόμα και οι ίδιοι οι πολίτες μπορεί να δυσκολευτούν οικονομικά, όπως και οι επιχειρήσεις, αφού δε θα μπορούν να εκμεταλλεύονται το δικαίωμα να κυκλοφορούν και να δρουν ελεύθερα σε διασυνοριακό επίπεδο στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς. Συνεπώς, θα υπάρξει δυσχέρεια στην ανταλλαγή υπηρεσιών, στην κίνηση κεφαλαίων αλλά και προσώπων μεταξύ των διαφόρων κρατών. Σε ορισμένες μάλιστα περιπτώσεις διασυνοριακών κληρονομικής διαδοχής ο συνολικός λογαριασμός της εφορίας μπορεί να είναι τόσο υψηλός που ο κληρονόμος να χρειαστεί να συνάψει δάνειο ή ακόμα και να αποποιηθεί το κληρονομηθέν ακίνητο ή το σύνολο της κληρονομιάς. Κατ' επέκταση, η πιθανότητα να δημιουργηθεί μία αποθάρρυνση στις επενδύσεις γενικότερα, είναι εμφανής. Σε μικροοικονομικό επίπεδο, οι συνέπειες της διπλής φορολόγησης κληρονομιών μπορούν να αποβούν καταστροφικές.

Επιπλέον, όλοι οι πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και οι επιχειρήσεις αλλά και άλλοι φορείς που υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς είναι δυνατόν να επηρεαστούν αρνητικά από τα παραπάνω προβλήματα, αφού οι φόροι θα είναι λιγότεροι ευνοϊκοί από εκείνους που θα ίσχυαν αν δεν υπήρχε διασυνοριακή διάσταση.

Από μια άλλη πλευρά, όσον αφορά την ποσοτική αποτύπωση του προβλήματος, οι επιπτώσεις δεν είναι ιδιαίτερα επιζήμιες. Το ποσοστό που αντιπροσωπεύουν οι διασυνοριακές υποθέσεις θα παραμείνει πολύ μικρό, αν ληφθεί υπόψη ότι τα συναθροισμένα έσοδα των κρατών από τους εθνικούς και τους διασυνοριακούς φόρους κληρονομιών αντιπροσωπεύουν

λιγότερο από το 0,5% των συνολικών φορολογικών εσόδων τους για τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το 1% των χωρών μελών του ΟΟΣΑ.

6.4 ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Οι τρόποι αντιμετώπισης του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών

6.4.1 Διμερείς συμβάσεις

Η σύναψη διμερών συμβάσεων, ή αλλιώς μοντέλο ΟΟΣΑ, είναι η πιο διαδεδομένη μέθοδος με την οποία δύο κράτη προσπαθούν να περιορίσουν το φαινόμενο διπλής φορολογίας. Μέσω αυτών, μπορούν να συμφωνηθούν οι περιπτώσεις που θα έχει δυνατότητα φορολόγησης το κάθε κράτος. Παράλληλα, μπορεί να γίνει καταμερισμός των πεδίων φορολόγησης μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών. Η πρώτη μελέτη ζητημάτων διπλής φορολογίας από διεθνείς οργανισμούς ξεκίνησε το 1923 από ειδικούς καθηγητές που υπέβαλαν στην Οικονομική Επιτροπή της Κοινωνίας των Εθνών μία έκθεση που προσπαθούσε να δημιουργήσει και να εφαρμόσει κριτήρια για την κατανομή του συνολικού φόρου μεταξύ διαφόρων κρατών. Στο κείμενό της γίνεται αναφορά στην κατανομή πλούτου για φορολογικούς σκοπούς. Στη συνέχεια, το 1963, ο ΟΟΣΑ, εστίασε στο πρόβλημα της διπλής φορολογίας στις κληρονομίες και προσπάθησε να τα επιλύσει εστιάζοντας στα σημαντικότερα προβλήματα που δημιουργούνται εξ αιτίας του φαινομένου. Παρόλο που αποτέλεσε μια ολοκληρωμένη προσπάθεια προτύπου διμερούς σύμβασης, προσπαθώντας να επιλύσει τα προβλήματα διπλής φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, διαπιστώνεται ότι έχει ακόμα μεμπτά σημεία και ατέλειες, όπως εξετάστηκαν μερικώς παραπάνω.

6.4.2 Συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας

Η ύπαρξη φαινομένων διπλής φορολογίας κληρονομιών οφείλεται στην αλληλεπίδραση μεταξύ δύο οικονομικών και νομικών συστημάτων που μπορούν να φορολογούν, το καθένα ακολουθώντας τα κριτήρια που υπαγορεύει η νομοθεσία του, την ίδια κληρονομιά ή ακόμα το ίδιο πρόσωπο. Οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ είναι οι συμφωνίες μεταξύ δύο κρατών που συνάφθηκαν γι αυτό ακριβώς το λόγο. Δηλαδή για να περιορίσουν τη διπλή φορολογία και να προωθήσουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των αγαθών, των κεφαλαίων, των υπηρεσιών και των προσώπων. Ο κύκλος των ΣΑΔΦ για το αντικείμενο της διπλής φορολογίας κληρονομιών είναι, ωστόσο, ιδιαίτερα περιορισμένος, αφού, έχουν συναφθεί μόνο τριάντα τρεις (33) Συμβάσεις τέτοιου είδους. Αν αναλογιστεί κανείς τον αριθμό των κρατών που υπάρχουν τότε σίγουρα προκύπτουν μεγάλες ποσοτικές διαφορές. Από τα κράτη που ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση, τα έξι (6), η Βουλγαρία, η Λετονία, η Λιθουανία, το Λουξεμβούργο, η Σλοβακία και η Σλοβενία, δεν έχουν υπογράψει καμία ΣΑΔΦ για θέματα διπλής φορολογίας κληρονομιάς. Ωστόσο τα υπόλοιπα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν συμφωνήσει με την Ελλάδα σε σύμβαση που λίγο διαφέρει από αυτή της Ελβετίας όπως αυτή παρατίθεται στο Παράρτημα ΙΙΙ. Οι συμβάσεις αυτές αναλύθηκαν έως ένα βαθμό και στο κεφάλαιο 4 του παρόντος, αλλά αξίζει να τονιστεί ότι η ελευθερία συνομολόγησης συμβάσεων θεμελιώνεται στην αρχή της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και συγκεκριμένα στην εξωτερική της διάσταση. Αυτό σημαίνει ότι συνίσταται

στη δυνατότητα κάθε κράτους να αυτοπεριορίσει την κυριαρχία του στην έκταση που επιθυμεί .

Τέλος, οι ίδιες οι Συμβάσεις πιθανολογείται να δημιουργήσουν περαιτέρω φορολογικές διακρίσεις, αφού εφαρμόζονται μόνο μεταξύ των κρατών μελών που τις έχουν υπογράψει ενώ οι υπήκοοι άλλων κρατών μελών συνεχίζουν να έχουν διαφορετική και ενδεχομένως δυσμενέστερη μεταχείριση. Ωστόσο, παρά τα προβλήματα που εξακολουθούν να υφίστανται, η μέχρι τώρα εφαρμογή των ΣΑΔΦ έχει δείξει ότι είναι ο πιο αποτελεσματικός τρόπος αντιμετώπισης προβλημάτων διπλής φορολογίας.

6.4.3 Πολυμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας

Οι πολλαπλές οικονομικές σχέσεις που αναπτύσσονται μεταξύ των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε συνδυασμό με τη σταδιακή άρση των φορολογικών εμποδίων μεταξύ τους, στο πλαίσιο της ύπαρξης μίας ενιαίας αγοράς, δημιουργούν την αναγκαιότητα ύπαρξης ενός σχήματος που να περιλαμβάνει περισσότερα από δύο κράτη - μέλη. Συγκεκριμένα, πέρα από τις διμερείς συμφωνίες γίνεται λόγος για τη συνολολόγηση πολυμερών συνθηκών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με σκοπό την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των ζητημάτων διπλής φορολόγησης. Κατά την επικρατούσα άποψη πολλών εμπειρογνώμων, μία πολυμερής συνθήκη θα απλουστεύσει τις οικονομικές σχέσεις και θα συμβάλλει στην αντιμετώπιση προβλημάτων που παραμένουν άλυτα στο πλαίσιο του συστήματος των διμερών συνθηκών. Ακόμα, υποστηρίζεται η άποψη ότι η ομόφωνη συμφωνία των κρατών μελών σε μια συνθήκη, δεν θα είναι απαραίτητη καθώς μια πολυμερής συνθήκη μπορεί να τεθεί σε ισχύ για τα συμβαλλόμενα μέρη της, χωρίς να χρειάζεται να την υπογράψουν ή να επικυρώσουν όλα τα κράτη - μέλη.

Η διαφορετικότητα των φορολογικών και νομικών συστημάτων όμως, είναι και θα παραμείνει το βασικό εμπόδιο. Παρ' όλα αυτά, το σοβαρό πλεονέκτημα ενιαίας αντιμετώπισης του συστήματος φορολόγησης, που θα προκύψει από την κατάρτιση πολυμερούς σύμβασης, δημιουργεί την ανάγκη για περαιτέρω διερεύνηση της πρότασης.

6.4.4 Μονομερή μέτρα

Ένας άλλος τρόπος για την αντιμετώπιση του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών είναι η λήψη μονομερών μέτρων από τις εκάστοτε εθνικές φορολογικές αρχές. Τα κράτη είναι δύσκολο να αυτοπεριοριστούν και κάθε κράτος επιθυμεί προφανώς να αποκομίσει από τη φορολογία που επιβάλλει όσο το δυνατόν περισσότερα έσοδα μπορεί. Εντούτοις, όλα σχεδόν τα κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς έχουν προβλέψεις για μονομερή μέτρα που περιλαμβάνονται στους εθνικούς τους κανόνες φορολογίας της κληρονομιάς, προσπαθώντας να αποφύγουν τη διπλή φορολογία. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι αυτού του είδους τα μέτρα, επιλύουν κατά κύριο λόγο τα προβλήματα που προκύπτουν από τη σύγκρουση των αρχών κατοικίας - εδαφικότητας, αφού εστιάζουν στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας για κάτοικο ενός κράτους μέλους που απέκτησε περιουσία σε άλλο κράτος. Αντιθέτως, δεν ασχολούνται με περιπτώσεις στις οποίες δύο διαφορετικά κράτη μέλη θεωρούν ότι η κληρονομιαία περιουσία βρίσκεται στη δικαιοδοσία τους ή θεωρούν ότι ο κληρονόμος έχει την κατοικία του στην επικράτειά τους. Επομένως υπάρχει αδυναμία επίλυσης σύγκρουσης των αρχών εδαφικότητας - εδαφικότητας και κατοικίας - κατοικίας.

Κατ'εξαιρέση, η Πολωνία, είναι το μόνο κράτος μέλος που δεν εφαρμόζει κανένα μονομερές μέτρο, ενώ ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση της Τσεχίας, της οποίας οι κανόνες δεν παρέχουν απαλλαγή φόρου ή έκπτωση, αλλά επιτρέπουν την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

6.4.5 Μέθοδος έκπτωσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο έκπτωσης, το κράτος - μέλος που έχει προσωπικό σύνδεσμο με το φορολογούμενο φορολογεί την εγχώρια και την αλλοδαπή κληρονομιαία περιουσία, ενώ ταυτόχρονα δίνει μια πίστωση για φόρους που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή. Η έκπτωση φόρου μπορεί να είναι μια πλήρης πίστωση, δηλαδή μπορεί να συνίσταται σε μια πλήρη αφαίρεση των καταβληθέντων στην αλλοδαπή φόρων κατά τον υπολογισμό του φόρου του κράτους που φορολογεί. Ωστόσο, η πίστωση πρακτικά περιορίζεται ώστε η εγχώρια πίστωση φόρου να φτάνει στο ποσό των εγχώριων φόρων που θα οφειλόταν για την κληρονομιά που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Οφείλεται μόνο ο εθνικός φόρος και η κληρονομιά που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή φορολογείται μόνο στην αλλοδαπή. Αντίθετα, όταν ο εθνικός φόρος είναι υψηλότερος, ο αλλοδαπός φόρος κληρονομιάς θα πρέπει να καταβληθεί στο άλλο κράτος μέλος, αλλά η κληρονομιαία περιουσία που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, σε κάποιο βαθμό, θα πρέπει επίσης να φορολογηθεί στο εσωτερικό. Ο εγχώριος φόρος θα ισούται με τη διαφορά μεταξύ της εγχώριας και της αποκτηθείσας στην αλλοδαπή κληρονομιαίας περιουσίας. Ως εκ τούτου, ο συνολικός φόρος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος με το υψηλότερο φορολογικό συντελεστή.

6.4.6 Μέθοδος απαλλαγής

Η μέθοδος της απαλλαγής συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος που διαθέτει προσωπικό σύνδεσμο με τον φορολογούμενο, φορολογεί μόνο την εγχώρια κληρονομιά. Παράλληλα, η αλλοδαπή κληρονομιά απαλλάσσεται από τη φορολογία. Η αρχή της απαλλαγής μπορεί να εφαρμοστεί με δύο βασικές μεθόδους:

α) Με «πλήρης απαλλαγή», όπου το ακίνητο, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος μέλος που βρίσκεται, δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη από το κράτος μέλος της κατοικίας για φορολογικούς σκοπούς. Σε αυτή την περίπτωση, το κράτος μέλος της κατοικίας δεν έχει το δικαίωμα να λάβει υπόψη την περιουσία των προσώπων που απαλλάσσονται κατά τον καθορισμό του ποσοστού του φόρου που πρέπει να επιβληθεί για το υπόλοιπο της περιουσίας.

β) Με «μερική απαλλαγή», όπου το ακίνητο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος μέλος της τοποθεσίας δεν φορολογείται από το κράτος κατοικίας, αλλά το κράτος μέλος της κατοικίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη την περιουσία των προσώπων που απαλλάσσονται κατά τον υπολογισμό του ποσοστού του φόρου που πρέπει να επιβληθεί για το υπόλοιπο της περιουσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ 2018

Στις 14 Απριλίου 2016 είχε δημοσιευτεί στον ιστότοπο του «Capital» ένα άρθρο στο οποίο εξηγείται η έννοια της «φορολογικής κατοικίας», τα βήματα που απαιτούνται για να αλλάξει ένας ενδιαφερόμενος τη φορολογική του κατοικία αλλά και τον τρόπο φορολόγησης των Ελλήνων, οι οποίοι μεταβαίνουν και δραστηριοποιούνται εργασιακά στο εξωτερικό. Το ζήτημα αυτό, όπως έχει αναφερθεί αρκετές φορές και παραπάνω, για όλο αυτό το διάστημα παραμένει επίκαιρο όσο ποτέ. Μάλιστα, κατά καιρούς έχουν εισαχθεί ορισμένες καινοτομίες στη φορολογική νομοθεσία που αφορά τα πρόσωπα αυτά.

Έστω λοιπόν ότι ένα πρόσωπο αποφασίζει να μεταναστεύσει σε ένα άλλο κράτος στο οποίο θα δραστηριοποιείται επαγγελματικά και θα είναι μόνιμα εγκατεστημένο. Από τη στιγμή της μετεγκατάστασης και μετά γεννούνται τα ερωτήματα:

- i. ποιου κράτους φορολογικός κάτοικος είναι το φυσικό πρόσωπο;
- ii. πως θα φορολογηθεί;

Εδώ έρχεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας να εξηγήσει περαιτέρω. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4172/2013, ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

1.α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος.

7.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ

Όσοι επιθυμούν τη μετεγγραφή τους στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού για το έτος 2017, οφείλουν να καταθέσουν αίτηση βάσει των όσων ισχύουν και αναγράφονται στην ΠΟΛ 1201/2017. Συγκεκριμένα:

«1. Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του.»

Συνεπώς, η φετινή προθεσμία για την κατάθεση των αιτήσεων είναι η 10η του μηνός Μαρτίου 2018. Στην συνέχεια, μέχρι το πρώτο δεκαήμερο του Σεπτεμβρίου, ο ενδιαφερόμενος οφείλει να προσκομίσει τα δικαιολογητικά, στη βάση των οποίων θα κριθεί η μετεγγραφή του στην Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού.

7.2 ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Η νέα εγκύκλιος αύξησε τον αριθμό των απαιτούμενων δικαιολογητικών, καθώς πλέον δεν αρκεί το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για τη μεταβολή, αλλά είναι απαραίτητη η προσκόμιση εγγράφων που αποδεικνύουν τον ακριβή χρόνο αναχώρησης και εγκατάστασης στο εξωτερικό.

Πιο αναλυτικά, τα εν λόγω δικαιολογητικά περιλαμβάνουν:

«(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.»

Όπως προαναφέρθηκε, επιπλέον των ανωτέρω δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος θα πρέπει να προσκομίσει κατά περίπτωση, δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τη συμπλήρωση τουλάχιστον 183 ημερών στην αλλοδαπή μέσα σε ορισμένο ημερολογιακό - φορολογικό έτος, και συγκεκριμένα για το προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής.

«Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και παραγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.»

7.3 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΑΦΜ ΓΙΑ ΣΥΖΥΓΟΥΣ

Μέχρι την ψήφιση της ΠΟΛ 1201/2017, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν έκαναν δεκτά αιτήματα Αλλαγής Φορολογικής Κατοικίας (ΑΦΚ), όταν ένας εκ των δύο συζύγων εξακολουθούσε να διαμένει στην Ελλάδα. Αυτό το μακροχρόνιο ζήτημα διαχωρισμού των ΑΦΜ συζύγων, φαίνεται να διευθετείται με την παρούσα εγκύκλιο, δείχνοντας σαφώς μία διάθεση συμμόρφωσης των φορολογικών αρχών με σχετικές αποφάσεις του ΣτΕ.

Πιο συγκεκριμένα, αν ο ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης, επιθυμεί μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας, ενώ ο άλλος δεν πληροί τις προϋποθέσεις, πέραν των δικαιολογητικών της προηγούμενης ενότητας απαιτείται να προσκομίσει πρόσθετα έγγραφα, τα οποία αποδεικνύουν ότι διαμένει πράγματι εκτός Ελλάδος.

Με την έκδοση της ΠΟΛ.1201/2017 από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) επεξηγείται το πλαίσιο κανόνων με βάση τους οποίους δικαιολογείται για συζύγους να έχουν διαφορετική φορολογική κατοικία. Η οδηγία αυτή της Φορολογικής Αρχής ενσωματώνει τις αποφάσεις 1445/2016 και 1215/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με τη δυνατότητα μεταβολής της φορολογικής κατοικίας του ενός εκ των δύο συζύγων, σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα.

Στο άρθρο 3 παρ. β, της προαναφερθείσας εγκυκλίου αναλύεται ότι για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόληση του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου Μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, μπαίνει πλέον τέλος στην ταλαιπωρία και την άδικη φορολόγηση χιλιάδων νοικοκυριών, στα οποία ο ένας εκ των συζύγων δουλεύει στο εξωτερικό και η υπόλοιπη οικογένεια παραμένει στην Ελλάδα.

Έτσι, με την ΠΟΛ.1201/2017, δίνεται η δυνατότητα σε συζύγους οι οποίοι ζουν και εργάζονται σε ξεχωριστές χώρες (π.χ. ο ένας Ελλάδα και ο άλλος Αγγλία) να έχουν και ξεχωριστές φορολογικές κατοικίες. Έτσι απαλλάσσεται ο στο εξωτερικό δραστηριοποιούμενος να φορολογείται διπλά ή να του επιβάλλονται διπλά τεκμήρια.

7.4 ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΕΠΙΚΥΡΩΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Τα ανωτέρω αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1497/1984, θα προσκομίζονται κατά τα διεθνή νόμιμα δηλαδή, με σφραγίδα apostille ή προξενική θεώρηση στην περίπτωση χωρών που δεν έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης. Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι κάποιες χώρες (Αυστρία, Ισπανία, Γαλλία, Ιταλία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Πορτογαλία, Τουρκία και Πολωνία) έχουν υπογράψει Σύμβαση απαλλαγής επικύρωσης εγγράφων με την Ελλάδα και δεν χρήζουν επικύρωσης με την Σφραγίδα της Χάγης (Apostille). Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί όμως να φέρουν ημερομηνία, υπογραφή και, ενδεχομένως, την σφραγίδα της αρμόδιας Αρχής του κράτους που τα χορήγησε.

Καταργείται λοιπόν, η υποχρέωση για επικύρωση με την επισημείωση της Χάγης των δημοσίων εγγράφων ορισμένων χωρών, όπως Για παράδειγμα το Λουξεμβούργο, η Γαλλία. Τα έγγραφα αυτά θεωρούνται απαραίτητα για τη διαπίστωση της φορολογικής κατοικίας ενός ατόμου από τις Ελληνικές Αρχές. Με αυτό τον τρόπο διευκολύνονται και επιταχύνονται οι διαδικασίες.

Επίσης σύμφωνα με το αρ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017 έγγραφο-απάντηση, της Διεύθυνσης Οργάνωσης, με υπογραφή του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, απαλλάσσονται από την υποχρέωση επικύρωσης με σφραγίδα της Χάγης, τα έγγραφα τα οποία αφορούν στη φορολογική κατοικία ή διαμονή φυσικών προσώπων όταν αυτά προέρχονται από κράτη τα οποία έχουν υπογράψει τη σχετική Διεθνή σύμβαση που τα εξαιρεί (κυρωτικός ν. 4231/2014 - Α' 19), με την προϋπόθεση ότι φέρουν ημερομηνία και υπογραφή και, ενδεχομένως, τη σφραγίδα της αρμόδιας Αρχής του κράτους που τα χορήγησε.

Τα κράτη τα οποία έχουν υπογράψει την παραπάνω σύμβαση είναι: Αυστρία, Ισπανία, Γαλλία, Ιταλία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Πορτογαλία, Τουρκία, Πολωνία και Ελλάδα.

Το έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1172275 ΕΞ 2017 αναφέρει συγκεκριμένα:

«...1. με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ. και ενδιαφερόμενων πολιτών, για το παραπάνω σε περίληψη θέμα, στέλνουμε συνημμένα για ενημέρωσή σας και εφαρμογή το αριθ. 35593/6.11.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών & Διοικητικής Υποστήριξης του Υπουργείου Εσωτερικών, το οποίο εκδόθηκε ύστερα από το αριθ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1153447 ΕΞ 2017/13.10.2017 έγγραφο ερώτημά μας.

2. Με το προαναφερθέν αριθ. 35593/6.11.2017 έγγραφο, διευκρινίζεται ότι τα έγγραφα που εκδίδουν οι φορολογικές υπηρεσίες των χωρών, που έχουν επικυρώσει την «Σύμβαση που απαλλάσσει από την επικύρωση ορισμένες πράξεις και έγγραφα» (κυρωτικός ν. 4231/2014 - Α' 19), τα οποία αφορούν στην φορολογική κατοικία ή διαμονή φυσικών προσώπων, εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του πρώτου εδαφίου του άρθρου 2 και της παρ. 1 αυτού και ως εκ τούτου δεν

χρῆζουν επικύρωσης με την Σφραγίδα της Χάγης (Apostille), με την προϋπόθεση ότι φέρουν ημερομηνία και υπογραφή και, ενδεχομένως, την σφραγίδα της αρμόδιας Αρχής του κράτους που τα χορήγησε.

3. Για διευκόλυνσή σας υπενθυμίζουμε ότι, οι χώρες που έχουν επικυρώσει την παραπάνω Σύμβαση είναι οι: Αυστρία, Ισπανία, Γαλλία, Ιταλία, Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Πορτογαλία, Τουρκία, Πολωνία και Ελλάδα.»

Σε κάθε περίπτωση, επειδή δεν είναι όλες οι χώρες, μέλη της σύμβασης της Χάγης, καλό θα είναι να ενημερώνεται ο καθένας ανάλογα με τη χώρα προορισμού του για το ποιες διαδικασίες πρέπει να ακολουθηθούν ώστε τα δημόσια έγγραφα της χώρας αυτής να αναγνωριστούν και από το Ελληνικό Δημόσιο. Για παράδειγμα, ενώ η Κίνα είναι πλέον ένας διεθνής προορισμός με αρκετούς οικονομικούς μετανάστες, δεν έχει υπογράψει τη σύμβαση της Χάγης (εκτός από το Χονγκ Κονγκ και την επαρχία Μακάο) και έτσι ο ενδιαφερόμενος θα πρέπει να απευθυνθεί στο εκεί ελληνικό προξενείο. Παρόμοια είναι και η περίπτωση του Καναδά όπου ο ενδιαφερόμενος πρέπει να επικυρώσει τα καναδικά έγγραφα είτε στο Υπ. Εξωτερικών στον Καναδά, είτε μέσω της Πρεσβείας στην Ελλάδα.

7.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΙΤΗΣΕΩΝ

Εφόσον έχουν προσκομισθεί τα απαραίτητα δικαιολογητικά και έγγραφα, οι Δ.Ο.Υ προχωρούν σε έλεγχο και εξέταση της αίτησης για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας. Προκύπτουν τρία ενδεχόμενα κατά τη διαδικασία αυτή:

Α. Αν τα δικαιολογητικά είναι πλήρη και επαρκή, ο αρμόδιος υπάλληλος της Δ.Ο.Υ καταχωρεί τη μεταβολή στο Μητρώο με **την ημερομηνία του εντύπου Μ1**. Κατόπιν αυτού, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους που ακολουθεί το έτος αναχώρησης.

Β. Αν τα δικαιολογητικά δεν είναι πλήρη και επαρκή, εκδίδεται απορριπτική - αρνητική απόφαση, ενώ ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει δήλωση παγκόσμιου εισοδήματος μέχρι το τέλος του 2018 χωρίς πρόστιμο εκπροθέσμου.

Γ. Σε περίπτωση που δεν προσκομίσει καθόλου δικαιολογητικά, εκδίδεται απορριπτική - αρνητική απόφαση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ του φορολογουμένου και υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης με την ίδια προθεσμία που έχουν οι κάτοικοι Ελλάδος με επιβολή προστίμου εκπροθέσμου.

Τέλος, η εγκύκλιος ορίζει ότι η Δ.Ο.Υ υποχρεούται να εξετάσει την πληρότητα και επάρκεια των δικαιολογητικών εντός δύο μηνών από την ημερομηνία υποβολής τους.

7.6 ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΑΠΟ ΤΗ ΔΟΥ

Με το νέο νομικό πλαίσιο, οι ΔΟΥ εξετάζουν πλέον τα πραγματικά δεδομένα πριν τη μεταφορά στη ΔΟΥ κατοίκων εξωτερικού. Πέραν των κριτηρίων της κατοικίας, για να

καθοριστεί αν μπορεί κανείς να είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, εξετάζονται και άλλες παράμετροι όπως η οικονομική του δραστηριότητα ή οι προσωπικοί του δεσμοί (άρθρο 4 παρ.1α Ν.4172/2013). Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις που απορρίπτεται η αίτηση μεταφοράς είναι οι ακόλουθες:

1. Στην περίπτωση που υπάρχει ενεργή ατομική επιχείρηση στην Ελλάδα.
2. Στην περίπτωση που κάποιος είναι ομόρρυθμος εταίρος σε ΟΕ ή ΕΕ.
3. Στην περίπτωση ύπαρξης σχέσης διευθύνοντος συμβούλου σε ΑΕ
4. Στην περίπτωση ύπαρξης σχέσης διαχειριστή ή μονοπρόσωπου εταίρου σε ΕΠΕ ή ΙΚΕ.

7.7 ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑ

Η νέα εγκύκλιος ισχύει από 01/01/2017, δηλαδή καλύπτει υποθέσεις αναχώρησης στο εξωτερικό από το 2016 κι έπειτα. Παράλληλα, παρέχει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους που απορρίφθηκε η αίτησή τους εντός του 2017, να υποβάλλουν εκ νέου αίτηση, η οποία θα κριθεί σύμφωνα με τις νέες διατάξεις.

Επίσης, σε περίπτωση που η διαδικασία μεταβολής δεν ολοκληρωθεί το αμέσως επόμενο έτος από το έτος αναχώρησης, η ΠΟΛ 1201/17 προβλέπει την εφαρμογή της προγενέστερης ΠΟΛ 1177/14, επιτρέποντας, ως ένα βαθμό την ‘αναδρομική’ μεταβολή της κατοικίας.

7.8 ΕΤΗΣΙΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Πιο συγκεκριμένα τα δικαιολογητικά τα οποία απαιτούνται είναι τα εξής:

1. πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (στην πράξη είθισται πως εάν δεν υπάρχει πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας αλλά βεβαίωση φορολογικής κατοικίας, ζητείται συμπληρωματικά και σύμβαση εργασίας ή βεβαίωση εργοδότη) ή
2. αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης Φ.Ε. ή
3. ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της δήλωσης Φ.Ε.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, δεν εργάζεται στο εξωτερικό, είτε ως μισθωτός, είτε ως ελεύθερος επαγγελματίας κλπ επομένως υπάρχει αδυναμία προσκόμισης των προηγούμενων, προσκομίζεται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή από την οποία να προκύπτει η συνήθης διαμονή του φορολογούμενου.

Για τη γνησιότητα των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία έχουν συνταχθεί στο έδαφος του αλλοδαπού κράτους, απαιτείται σφραγίδα της Χάγης (apostille) καθώς και επίσημη μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα είτε από εγκεκριμένο μεταφραστικό κέντρο (ή την Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπ.Εξωτερικών), είτε από δικηγόρο. Από αυτή τη

διαδικασία εξαιρούνται τα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας που εκδίδουν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας, στο πλαίσιο των ΣΑΔΦΕ που έχουν συναφθεί με τη χώρα μας.

Μετά την κατάθεση των δικαιολογητικών για την μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, η ΔΟΥ εντός προθεσμίας δύο μηνών οφείλει να αποφανθεί σχετικά.

7.9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΛΛΑΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Εφόσον γίνει δεκτή η μεταφορά στη ΔΟΥ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, οι φορολογικές αλλαγές οι οποίες επέρχονται έχουν ως εξής:

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική του κατοικία στην αλλοδαπή, φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά εντός της επικράτειας. Αντιθέτως ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα που απέκτησε μέσα στη φορολογική χρήση.
2. Στην περίπτωση που ο μεταφερθείς, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, δεν έχει υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα.
3. Οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν δικαιούνται τις μειώσεις φόρου στην Ελλάδα για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εκτός εάν διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και
 - α) τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) του παγκόσμιου εισοδήματός τους αποκτάται στην Ελλάδα ή
 - β) αποδεικνύουν ότι το φορολογητέο εισόδημα τους είναι τόσο χαμηλό ώστε θα δικαιούνταν της μείωσης του φόρου δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους της κατοικίας τους.
4. Οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν υπόκεινται σε τεκμήρια διαβίωσης (πχ ο φορολογικός κάτοικος εξωτερικού δεν υπόκειται σε τεκμήρια για την παραθεριστική του κατοικία ή για το αυτοκίνητο που έχει στην Ελλάδα). Εάν ο φορολογικός κάτοικος εξωτερικού αποκτά πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα τότε είναι υποχρεωτική η υποβολή φορολογικής δήλωσης στην Ελλάδα. Σύμφωνα όμως με την τροποποίηση του άρθρου 33 του Ν.4172/2013 «Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών» και συγκεκριμένα στην παρ. “η” αναφέρεται ότι

«..α. Δεν εφαρμόζονται οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης για τους φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού (δεν τεκμαίρεται εισόδημα λόγω κατοχής-ιδιοκτησίας κάποιου αντικειμένου π.χ. ακινήτου)

b. Δεν εφαρμόζονται οι αντικειμενικές δαπάνες απόκτησης (τεκμήρια απόκτησης) περιουσιακών στοιχείων στην Ελλάδα για φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού εφόσον ο κάτοικος αυτός δεν έχει εισόδημα στην Ελλάδα.»

7.10 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑΤΟΙΚΟΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΜΕ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδος φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του.

Στην περίπτωση λοιπόν που κάποιος αποκτά εισόδημα από την αλλοδαπή, θα πρέπει να δηλώσει το εισόδημα αυτό στη φορολογική του δήλωση και να φορολογηθεί με βάση την πρόβλεψη που υπάρχει στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ) μεταξύ της Ελλάδος και του κράτους από το οποίο προέρχεται το εισόδημα.

Σημείωση: Αν και η δομή των περισσότερων ΣΑΔΦ ομοιάζει, εν τούτοις δεν είναι όλες ίδιες. Π.χ. Άλλες συμβάσεις προβλέπουν ειδικό τρόπο φορολόγησης για τα μερίσματα, ενώ άλλες συμβάσεις θέτουν ορισμένες προϋποθέσεις προκειμένου να θεωρηθεί κάτοικος της μίας αντισυμβαλλόμενης χώρας, φορολογικός κάτοικος της έτερης αντισυμβαλλόμενης (βλ. ΣΑΔΦ με Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα).

7.11 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Α) Έστω ότι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αποκτά εισόδημα από διανεμημένα μερίσματα αλλοδαπής εταιρείας. Ο συγκεκριμένος φορολογούμενος θα πρέπει να δηλώσει τα εισοδήματα αυτά στη φορολογική του δήλωση, ανεξάρτητα από το αν εισάγονται στην Ελλάδα ή όχι και να φορολογηθεί γι' αυτά με το φόρο που προβλέπεται για τα μερίσματα (σήμερα 15%). Έτσι λοιπόν στους κωδικούς 295-296 αναγράφεται το ποσό του μερίσματος προ φόρου, ενώ στους κωδικούς 683-684 αναγράφεται ο φόρος ο οποίος παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, προκειμένου να εκπέσει. Αν ο φόρος της αλλοδαπής είναι μικρότερος του Ελληνικού, τότε στην Ελλάδα θα αποδοθεί η διαφορά. Στην περίπτωση που η Ελλάδα δεν έχει, σύμφωνα με την Σ.Α.Δ.Φ., δικαίωμα φορολόγησης ήδη φορολογηθέντος στην αλλοδαπή χώρα μερίσματος, το ποσό του μερίσματος αναγράφεται στους κωδικούς 659-660 προκειμένου να υπολογιστεί η έκτακτη εισφορά.

Β) Έστω φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αποκτά εισόδημα από σύνταξη του εξωτερικού. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εξεταστεί με βάση τη Σ.Α.Δ.Φ., ποιο κράτος είναι αρμόδιο ώστε να παρακρατήσει το φόρο.

Εδώ υπάρχουν τρεις περιπτώσεις:

1. Φορολόγηση και στα δύο κράτη.

Αναγράφεται το καθαρό ποσό της σύνταξης στους κωδικούς 389-390 και ο φόρος που έχει παρακρατηθεί στην αλλοδαπή, αναγράφεται στους κωδικούς 651-652. Υπενθυμίζεται πως ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή αναγνωρίζεται μέχρι του ποσού που αναλογεί για

το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα. Για την απόδειξη της παρακράτησης απαιτείται βεβαίωση του αλλοδαπού φυσικού ή νομικού προσώπου που παρακράτησε το φόρο θεωρημένο από την αρμόδια φορολογική αρχή και με σφραγίδα της Χάγης (apostille). Η βεβαίωση πρέπει να είναι πρωτότυπη και επίσημα μεταφρασμένη (μέσω δημόσιας ή ιδιωτικής αναγνωρισμένης υπηρεσίας ή μέσω δικηγόρου).

2. Φορολόγηση μόνο στο κράτος κατοικίας (Ελλάδα).

Στους κωδικούς 391-392 αναγράφεται το καθαρό ποσό της σύνταξης που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή ενώ τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί στο άλλο κράτος, δεν αναγνωρίζεται. Προκειμένου να εφαρμοστούν οι διατάξεις της οικίας Σ.Α.Δ.Φ και να μην παρακρατηθεί φόρος στο άλλο κράτος, ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλλει στις εκεί φορολογικές αρχές το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που εκδίδεται μετά από αίτηση στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Στην περίπτωση που η παραπάνω διαδικασία δεν είχε γίνει και έχει παρακρατηθεί φόρος, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει επιστροφή του φόρου, προσκομίζοντας το προαναφερόμενο πιστοποιητικό στις αρμόδιες φορολογικές αρχές του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.

3. Φορολόγηση μόνο στο κράτος από το οποίο προέρχεται η σύνταξη.

Το καθαρό ποσό της σύνταξης αναγράφεται στους κωδικούς 659-660 προκειμένου να υπολογιστεί έκτακτη εισφορά.

Επισημαίνεται πως η παραπάνω λογιστική μεταχείριση ισχύει και για εισοδήματα από μισθωτή εργασία εξωτερικού.

Όπως προαναφέρθηκε, είναι πολύ σημαντικό πριν από οποιαδήποτε δήλωση εισοδημάτων εξωτερικού, να ελέγχεται το τι προβλέπει η Σ.Α.Δ.Φ προκειμένου να αποφεύγονται πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις.

Στις περιπτώσεις που αποκτάται εισόδημα από κράτος χωρίς Σ.Α.Δ.Φ με την Ελλάδα ή από μη συνεργαζόμενα κράτη, τότε ενδέχεται να δημιουργηθούν προβλήματα και ενδεχομένως να υπάρξει διπλοφορολόγηση.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με βάση τα παραπάνω στοιχεία, γίνεται σαφές ότι ακόμα και μετά την υπογραφή ΣΑΔΦ μεταξύ των κρατών δεν επιλύεται οριστικά το πρόβλημα της διπλής φορολογίας. Ο κυριότερος λόγος είναι οι αβεβαιότητες που δημιουργούνται μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών όσον αφορά συγκεκριμένους όρους της σύμβασης. Εντούτοις, δεν είναι λίγες οι φορές που έχουν γίνει μονομερείς ανατροπές μιας σύμβασης από τον ένα εκ των δύο κρατών. Ειδικότερα, όσον αφορά τις ΣΑΔΦ κληρονομιών, δεν επιλύουν όλα τα προβλήματα που δημιουργούνται από τη διπλή φορολόγηση.

Ως εκ τούτου, ο κάθε Λογιστής καλείται να μελετήσει προσεκτικά τις διαδικασίες αλλά και τις Συμβάσεις που αφορούν συγκεκριμένο ζήτημα προς εξέταση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Γκίνογλου Δημήτριος, (2004), «Λογιστική Εταιρειών: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Εκδόσεις Rosili Αθήνα,.
- Σεϊμένης Ορέστης , (2012) , «Πλήρης οδηγός για πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των λοιπών τρίτων χωρών», εκδόσεις Σεϊμένης Ορέστης Ε. & Σια Ε.Ε., Αθήνα.

Ηλεκτρονικές Πηγές

- DHSG, <<http://www.dhsg.eu/26-06-2015-i1>> (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 8:45)
- EYRETIRIO,< <https://www.euretirio.com/merisma/> > (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 13:10)
- FORIN, < <http://www.forin.gr/articles/article/6198/h-forologhsh-twn-katoikwnekswterikou?featured=189>> (προσπελάστηκε την 10/8/2017, 11:35)
- TAXEXPERTS, <<https://www.taxexperts.gr/%CE%B5%CF%81%CE%B3%CE%B1%CE%BB%CE%B5%CE%AF%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%BB%CF%85%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BF%CE%B4%CE%B7%CE%B3%CF%8C%CF%82-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CF%83%CF%85%CE%BC%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD-%CE%B1%CF%80%CE%BF%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE%CF%82-%CE%B4%CE%B9%CF%80%CE%BB%CE%AE%CF%82-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82>> (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 12:35)
- TAXEXPERTS < <https://www.taxexperts.gr/%CE%B1%CF%81%CE%B8%CF%81%CE%BF%CE%B3%CF%81%CE%B1%CF%86%CE%AF%CE%B1%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CE%B1%CE%B3%CE%AE-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%AF%CE%B1%CF%82-2017-2018>> (προσπελάστηκε την 21/6/2018, 12:35)
- TAXHEAVEN <<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/24172>> (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 10:50)
- TAXHEAVEN <<https://www.taxheaven.gr/pages/simb> > (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 10:40)
- TAXHEAVEN < <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/27969>> (προσπελάστηκε την 21/6/2017, 10:40)

- TAXSPIRIT, <<https://www.taxspirit.gr/katoikoi-eksoterikou.html>> (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 11:10)
- TAXSPIRIT, <<https://www.taxspirit.gr/katoikoi-eksoterikou.html>> (προσπελάστηκε την 11/8/2017, 11:10)
- Υπουργείο Οικονομικών, <<http://www.opengov.gr/minfin/?p=3580>> (προσπελάστηκε την 10/8/2017, 19:20)
- Φορολογία, <<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=203237>> (προσπελάστηκε την 12/8/2017, 18:50)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Ι.Ι ΕΝΤΥΠΟ - ΑΙΤΗΣΗ

Όνομα/Επωνυμία

Προς το Υπουργείο Οικονομικών Δ/ση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων Τμήμα Α΄
Φορολογικών Θεμάτων Καραγεώργη Σερβίας 8 101 84

Αθήνα

Όνομα/Επωνυμία με λατινικούς χαρακτήρες:

Δ/ση:

Παρακαλώ να μου εκδώσετε ένα Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας, το οποίο θα υποβληθεί στις Φορολογικές Αρχές τ..... (Κράτος) για το έτος προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, σχετικά με (είδος εισοδήματος) 1 , ποσού , που θα εισπράξω από (όνομα/επωνυμία του καταβάλλοντος το εισόδημα) με διεύθυνση

..... Α.Φ.Μ.:

Επισυνάπτονται:

1. Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγομαι, για τη φορολόγησή Τηλέφωνο επικοινωνίας: μου ως ημεδαπό φυσικό / νομικό πρόσωπο (ΠΟΛ. 1130/1999). e-mail..... Σε περίπτωση ομόρρυθμης (Ο.Ε.) ή ετερόρρυθμης εταιρείας (Ε.Ε.) εκτός από τη βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. για την εταιρεία, πρέπει να κατατίθεται βεβαίωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για όλα τα ομόρρυθμα μέλη.
2. Συμφωνητικό συνεργασίας /ή αντιπροσώπευσης με το αλλοδαπό Αρμόδιος: φυσικό ή νομικό πρόσωπο
3. Τιμολόγια ή Α.Π.Υ. προς το αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο
4. Επικαιροποιημένο καταστατικό (για όλα τα νομικά πρόσωπα) 2 .
5. (λοιπά δικαιολογητικά που μπορεί να απαιτηθούν από τη Ημερομηνία: Δ/ση Δ.Ο.Σ., π.χ. πρακτικά Γ.Σ., αρχικό καταστατικό)

Ο Αιτών / Η Αιτούσα

Υπογραφή / Σφραγίδα

Για την παραλαβή του Πιστοποιητικού Φορολογικής Κατοικίας απαιτείται:

- Για τα νομικά πρόσωπα: Απλή εξουσιοδότηση (σε επιστολόχαρτο της εταιρίας) από τον έχοντα δικαίωμα υπογραφής

- Για τα φυσικά πρόσωπα: Εξουσιοδότηση του αιτούντος με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από Κ.Ε.Π. ή Αστυνομικό Τμήμα 1 π.χ. δικαιώματα, τόκοι, μισθωτές υπηρεσίες, σύνταξη κ.λ.π. 2 Εφ' όσον το ίδιο καταστατικό έχει ήδη κατατεθεί στη Δ/ση Δ.Δ.Ο.Σ.,

αναφέρετε τον αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσής του. 3 Αφορά νομικά πρόσωπα

Ι.ΠΙ ΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
RÉPUBLIQUE HELLÉNIQUE MINISTÈRE DES FINANCES

1ο αντίγραφο για την Ελληνική Φορολογική Αρχή – 1ere copie pour l’Autorité Fiscale Hellénique

ΑΙΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΑΔΟΣ ΚΑΙ (1)
DEMANDE D’application DE LA CONVENTION FISCAL ENTRE LA GRÈCE ET (1)

.....
Αυτή η αίτηση ισχύει για ένα ημερολογιακό έτος - La Demande est valable pour une année civile

I. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ BÉNÉFICIAIRE DES REVENU SONT (lettres majuscules)

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος Nom complet ou Raison Sociale.....

Νομική μορφή Form Juridique.....

Δραστηριότητα / επάγγελμα Activité / profession.....

Πλήρης δ/νση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας, χώρα) Adresse Complète (rue, ville code postale, pays).....

.....
Όνομα και διεύθυνση αντιπροσώπου στην Ελλάδα Nom et adresse du Représentant en Grèce (s’il existe).....

Ημερομηνία σχετικού συμφωνητικού – Date du document de la procuration (s’il existe)......

II. Ο ΚΑΤΑΒΑΛΛΩΝ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ DÉBITEUR DES REVENU

Πλήρες όνομα / επωνυμία / τίτλος Nom complet ou Raison Sociale.....

Νομική μορφή Form Juridique.....

Δραστηριότητα / επάγγελμα Activité / profession.....

Πλήρης δ/νση (οδός, πόλη, ταχ. κώδικας,) Adresse Complète (rue, ville code postale, pays).....

III. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - NATURE DES REVENUES

.....
.....
.....
.....

IV. ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ..... L'ANNÉE CIVIL
DANS LAQUELLE LE REVENU A ÉTÉ MIS EN PAIEMENT.....

V. ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - AUTRES RENSEIGNEMENT

Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε το εισόδημα:

Durant l'année civile dans laquelle le revenu a été mis en paiement:

a) ασχολήθηκε με εμπόριο ή άλλες εργασίες μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης ΝΑΙ - ΟΥΙ που βρίσκεται στην Ελλάδα; ΟΧΙ - NON avez-vous exerce des activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situe en Grèce?

b) ήσαστε εταίρος μιας προσωπικής εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί στην Ελλάδα; ΝΑΙ - ΟΥΙ étiez-vous associé d'une société de personnes crée ou dirigée en Grèce? ΟΧΙ - NON

c) ήσαστε μέτοχος μιας ανώνυμης εταιρείας που ιδρύθηκε και λειτουργεί κατά ΝΑΙ - ΟΥΙ τους ελληνικούς νόμους; ΟΧΙ - NON étiez-vous actionnaire d'une société anonyme crée ou dirigée en Grèce?

Για οποιαδήποτε καταφατική απάντηση στις ερωτήσεις της περίπτωσης V, να δοθούν λεπτομερή στοιχεία (π.χ. ποσοστό συμμετοχής κλπ.) στην ένδειξη «Παρατηρήσεις». Si la réponse à une des questions du paragraphe V est affirmative, veuillez donner des détails sous l'indication «Observations».

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - OBSERVATIONS

.....

.....

VI. ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ - DECLARATION DU BÉNÉFICIAIRE

Δηλώνω ότι είμαι ο πραγματικός δικαιούχος του εισοδήματος που αναφέρεται στην προηγούμενη σελίδα και ότι τα αναφερόμενα σ' αυτή την αίτηση είναι απολύτως ακριβή. Je soussigné déclare que je suis le bénéficiaire effectif des revenus désignes ci-dessus et que les renseignements donnes dans cette demande sont exacts.

Τόπος και ημερομηνία - Lieu - Date

Υπογραφή και σφραγίδα του δικαιούχου Signature et sceau du bénéficiaire

.....

Ι.ΙΙΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ HELLENIC REPUBLIC ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
MINISTRY OF FINANCE

ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ

ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

Με το εν λόγω έντυπο ένα πρόσωπο (φυσικό πρόσωπο, νομικό πρόσωπο, οποιαδήποτε άλλη ένωση προσώπων) μπορεί να αιτεί 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 συννομολογήσει 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 (ωστόσο για τις ΗΠΑ και την Τουρκία βλ. ΠΕΔΙΟ “Πιστοποιητικό της Αρμόδιας Φορολογικής Αρχής της Χώρας Κατοικίας του Αιτούντος”).

Το πρώτο αντίγραφο κατατίθεται στη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων- Τμήμα Φορολογικών Θεμάτων (Καραγ. Σερβίας 10 – 10184, Αθήνα-Ελλάδα) και συνοδεύεται από τα αποδεικτικά παρακράτησης 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.

Η αίτηση επιστροφής μπορεί να αναζητηθεί στη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, σε κάθε τοπική φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) στην Ελλάδα, καθώς, επίσης, και στο διαδίκτυο και ειδικότερα στην ιστοσελίδα: www.gsis.gr/ddos. Σε περίπτωση χρήσης του εντύπου από την ιστοσελίδα, η δεύτερη σελίδα του κάθε αντιγράφου θα πρέπει να εκτυπωθεί στην πίσω πλευρά της πρώτης σελίδας.

ΠΕΔΙΟ “ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ”:

Ο σκοπός αυτού του πεδίου είναι ο προσδιορισμός του πραγματικού δικαιούχου του εισοδήματος. Πρέπει να συμπληρωθεί με κεφαλαία γράμματα.

ΠΕΔΙΟ “ΠΙΝΑΚΑΣ”:

Με το πεδίο αυτό προσδιορίζεται αυτός που καταβάλλει το εισόδημα, το είδος του εισοδήματος που αποκτήθηκε στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων της Σύμβασης/Συμφωνίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (μπορείτε να συμπληρώσετε όχι μόνον το εισόδημα που αποκτήθηκε από μερίσματα και δικαιώματα, αλλά και οποιοδήποτε άλλο είδος εισοδήματος), ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα, ο φόρος σύμφωνα με τη Σύμβαση/Συμφωνία και το ποσό του φόρου προς επιστροφή.

ΠΕΔΙΟ “ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ”:

Απαντήστε με ένα «ΝΑΙ» ή «ΟΧΙ» στο ερωτηματολόγιο και όπου είναι αναγκαίο να δώσετε διευκρινίσεις.

ΠΕΔΙΟ “ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ”:

Πρέπει να συμπληρωθεί, να υπογραφεί και να σφραγισθεί από το δικαιούχο του εισοδήματος.
ΠΡΟΣΟΧΗ: Να συμπληρωθεί το πεδίο “Τράπεζα” και “Αριθ. Λογαριασμού”.

ΠΕΔΙΟ “ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΡΜΟΔΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΤΟΥ ΑΙΤΟΥΝΤΟΣ”:

Πρέπει να συμπληρωθεί, να υπογραφεί και να σφραγισθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του Κράτους κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου του εισοδήματος. ΠΡΟΣΟΧΗ: Οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας δεν υπογράφουν και δεν σφραγίζουν το εν λόγω πεδίο και τούτο γιατί εκδίδουν δικό τους πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.

,

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ή/και ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ				
ΧΩΡΕΣ	ΝΟΜΟΣ	Φ.Ε.Κ.		ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
1.	Άγιος Μαρίνος	N 4243/2014	57/2014	01.01.2015
2.	Αζερμπαϊτζάν	N 3826/2010	29/2010	01.01.2011
3.	Αίγυπτος	N 3484/2006	170/2006	01.01.2007
4.	Αλβανία	N 2755/1999	252/1999	01.01.2001
5.	Αρμενία	N 3014/2002	103/2002	01.01.2003
6.	Αυστρία (αναθεώρησ η)	NΔ 994/1971 N 3724/2008	210/1971 253/2008	01.01.2010
7.	Βέλγιο (αναθεώρησ η)	NΔ 117/1969 N 3407/2005	41/1969 266/2005	01.01.2005
8.	Βουλγαρία Πρωτόκολλο	N 2255/1994 N 2927/2001	195/1994 140/2001	01.01.2003
9.	Βοσνία & Ερζεγοβίνη	N 3795/2009	157/2009	01.01.2013
10.	Γαλλία	NΔ 4386/1964	192/1964 & 77/1965	31.01.1965
11.	Γερμανία	AN 52/1967	134/1967	01.01.1964
12.	Γεωργία	N 3045/2002	198/2002	01.01.2003

13.	Δανία	N 1986/1991	189/1991	01.01.1992
14.	Ελβετία (αναθεώρηση)	N 1502/1984 N 4034/2011 N 4105/2013	192/1984 269/2011 5/2013	01.01.2012 01.01.2012
	Πρόσθ. Πρωτόκολλο			
15.	Εσθονία	N 3682/2008	145/2008	01.01.2009
16.	Ην. Αραβικά Εμιράτα (ΣΑΔΦ & Πρωτόκολλο)	N 4234/20141	28/2014	01.01.2014
17.	Ην. Βασίλειο	NΔ 2732/1953	329/1953	01.01.1951 01.01.1952
18.	Ην. Πολιτείες	NΔ2548/1953	231 & 333/1953	30.12.1953
19.	Ινδία	NΔ 4580/1966	235/1966	01.01.1964
20.	Ιρλανδία	N 3300/2004	262/2004	01.01.2005
21.	Ισλανδία	N 3684/2008	147/2008	01.01.2009
22.	Ισπανία	N 3015/2002	104/2002	01.01.2003
23.	Ισραήλ	N 2572/1998	12/1998	01.01.1999
24.	Ιταλία (αναθεώρηση)	AN 23/1967 N 1927/1991	109/1967 17/1991	01.01.1984
25.	Καναδάς (Πρωτόκολλο)	N 3824/2010 N 4035/2011	27/2010 270/2011	01.01.2011 01.01.2011
26.	Κατάρ	N 3823/2010	22/2010	01.01.2011
	Κίνα	N 3331/2005	83/2005	01.01.2006

27.				
28.	Κορέα	N 2571/1998	11/1998	01.01.1999
29.	Κουβέιτ	N 3330/2005	82/2005	01.01.2006
30.	Κροατία	N 2653/1998	250/1998	01.01.1999
31.	Κύπρος	AN 573/1968	223/1968	01.01.1967
32.	Λετονία	N 3318/2005	46/2005	01.01.2006
33.	Λιθουανία	N 3356/2005	52/2005	01.01.2006
34.	Λουξεμβούργο	N 2319/1995	127/1995	01.01.1996

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 1502/1984 (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ τ.Α').

Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της **Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας** για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου.

(Βλέπε και ν. 4105/2013 (Κύρωση του Προσθέτου Πρωτοκόλλου μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας στο Πρωτόκολλο μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που υπεγράφη στη Βέρνη, στις 4 Νοεμβρίου 2010 και τροποποιεί τη Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και το συνημμένο στη Σύμβαση Πρωτόκολλο.)

Κυρούμεν και εκδίδομεν τον κατωτέρω υπό της Βουλής ψηφισθέντα νόμον:

Άρθρο πρώτο

Κυρώνεται και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και το συνημμένο σ' αυτή Πρωτόκολλο, που υπογράφηκαν στη Βέρνη στις 16 Ιουνίου 1983, των οποίων το κείμενο σε πρωτότυπο στην Ελληνική και αγγλική γλώσσα έχει ως εξής:

ΣΥΜΒΑΣΗ

Μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος.

Η Κυβέρνηση της Ελληνικής Δημοκρατίας και το Ελβετικό Ομοσπονδιακό Συμβούλιο, επιθυμώντας να συνάψουν Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος,

Συμφώνησαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1. Πρόσωπα επί των οποίων εφαρμόζεται η Σύμβαση

Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στα πρόσωπα που είναι κάτοικοι του ενός ή των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών.

Άρθρο 2. Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται για λογαριασμό του καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών τους υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

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

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

I) Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.

II) Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

III) Η εισφορά για τον Οργανισμό Γεωργικής Ασφάλισης που υπολογίνεται στο φόρο εισοδήματος.

IV) Η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές.

β) Στην περίπτωση της Ελβετίας:

Οι Ομοσπονδιακοί, καντονικοί και κοινοτικοί φόροι εισοδήματος (συνολικού εισοδήματος, εισοδήματος από απασχόληση (EARNED INCOME), εισοδήματος κεφαλαίου βιομηχανικών και εμπορικών κερδών ως και άλλων στοιχείων εισοδήματος).

1. Η Σύμβαση εφαρμόζεται επίσης σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικά παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα ή αντί των υφιστάμενων φόρων. Στο τέλος κάθε χρόνου οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών, θα γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε μεταβολή που έχει επέλθει στην αντίστοιχη νομοθεσία.

2. Η παρούσα Σύμβαση δεν θα έχει εφαρμογή στον ομοσπονδιακό φόρο που παρακρατείται στην Ελβετία στην πηγή (ANTICIPATORY TAX) από τα κέρδη από τα λαχεία.

Άρθρο 3. Γενικοί ορισμοί

1. Στην παρούσα Σύμβαση, εκτός αν ορίζει διαφορετικά το κείμενο:

α) Ο όρος «Ελληνική Δημοκρατία» περιλαμβάνει τα εδάφη της Ελληνικής Δημοκρατίας και το τμήμα της υφαλοκρηπίδας και του υπεδάφους της κάτω από τη Μεσόγειο Θάλασσα, στα οποία η Ελληνική Δημοκρατία ασκεί κυριαρχικά δικαιώματα σύμφωνα με το Διεθνές Δίκαιο.

β) Ο όρος «Ελβετία» σημαίνει την Ελβετική Ομοσπονδία

γ) Ο όρος «πρόσωπο» περιλαμβάνει ένα φυσικό πρόσωπο, μία εταιρία και οποιαδήποτε άλλη ομάδα προσώπων.

δ) Ο όρος «εταιρία» σημαίνει οποιαδήποτε εταιρική μορφή ή οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με μία εταιρία.

ε) Οι όροι «επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» και «Επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους» υποδηλούν αντίστοιχα την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

ζ) Ο όρος «διεθνείς μεταφορές» σημαίνει οποιαδήποτε μεταφορά με αεροσκάφος το οποίο εκμεταλλεύεται επιχείρηση που έχει την έδρα της πραγματικής της διευθύνσεως σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή με πλοίο που έχει τον τόπο νηολόγησής του σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή είναι εφοδιασμένο από το εν λόγω Κράτος με προσωρινά ναυτιλιακά έγγραφα, εκτός αν το πλοίο ή αεροσκάφος εκτελεί δρομολόγια αποκλειστικά μεταξύ σημείων του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

η) Ο όρος «αρμόδια αρχή» σημαίνει: ι) για την Ελληνική Δημοκρατία: τον Υπουργό των Οικονομικών ή τον εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπό του,

ιι) για την Ελβετία: το Διευθυντή της «Ομοσπονδιακής Φορολογικής Αρχής» ή τον εξουσιοδοτημένο του αντιπρόσωπο.

2. Όσο αφορά την εφαρμογή της Σύμβασης από το ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, κάθε όρος που δεν καθορίζεται σ' αυτό το άρθρο, θα έχει, εκτός αν ορίζει διαφορετικά το κείμενο, την έννοια που έχει σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού τους σχετικούς με τους φόρους που αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας Σύμβασης.

Άρθρο 4. Φορολογική κατοικία

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό. Ο όρος περιλαμβάνει την προσωπική εταιρία που έχει συσταθεί ή έχει οργανωθεί με τους νόμους του ενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη.

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

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Αν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο Συμβαλλόμενα

Κράτη, θεωρείται κάτοικος του Συμβαλλόμενου 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 δε διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται κάτοικος του κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του.

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

δ) Αν είναι υπήκοος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών ή κανενός απ' αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων 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 Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοίκησης των επιχειρήσεών του.

Άρθρο 5. Μόνιμη εγκατάσταση

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) έδρα διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Ένα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από εννέα (9) μήνες.

4. Μία επιχείρηση θα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και ότι διεξάγει επιχείρηση μέσω αυτής της μόνιμης εγκατάστασης αν χρησιμοποιείται επαρκής εξοπλισμός από την επιχείρηση αυτή στο εν λόγω Κράτος περισσότερο από έξι (6) μήνες για εξερεύνηση φυσικών πόρων.

5. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις αυτού του άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» δεν θεωρείται ότι περιλαμβάνει:

α) Τη χρήση διευκολύνσεων αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση.

β) Τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση.

γ) Τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση.

δ) Την διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για το σκοπό της αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή της συγκέντρωσης πληροφοριών, για την επιχείρηση.

ε) Τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή, για την επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

στ) Τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για τη διεξαγωγή συνδυασμένων δραστηριοτήτων από τις μνημονευόμενες στις υποπαραγράφους α' μέχρι ε', αυτής της παραγράφου, εφόσον η όλη δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου που απορρέει απ' αυτόν το συνδυασμό είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

6. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, κάθε φορά ένα πρόσωπο -εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα, για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 8 -ενεργεί για

λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, που την ασκεί συστηματικά, σ' ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη για να συνάπτει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης, η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό σε σχέση με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο αυτό για την επιχείρηση, εκτός αν οι δραστηριότητες του προσώπου αυτού περιορίζονται σε εκείνες που μνημονεύονται στην παράγραφο 5, οι οποίες έστω κι αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον καθορισμένο αυτόν τόπο μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

7. Το γεγονός ότι εταιρία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ελέγχει ή ελέγχεται από εταιρία που είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή διεξάγει εργασίες σ' αυτό το άλλο Κράτος (είτε μέσω μόνιμης εγκατάστασης είτε με άλλο τρόπο) δεν μπορεί (αυτό και μόνο) να καθιστά την καθεμία από τις εταιρίες μόνιμη εγκατάσταση της άλλης.

8. Μία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δε θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος απλά και μόνο επειδή διεξάγει εργασίες σ' αυτό το Κράτος μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου που με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μέσα στα συνήθη πλαίσια της δραστηριότητάς τους.

Άρθρο 6. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από ακίνητη περιουσία (συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος από γεωργική ή δασική δραστηριότητα) που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ο όρος «ακίνητη περιουσία» έχει την έννοια που έχει σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους στο οποίο βρίσκεται αυτή η περιουσία. Ο όρος οπωσδήποτε περιλαμβάνει περιουσία

παρεπόμενη (PROPERTY ACCESSORY) της ακίνητης περιουσίας ζώα και εξοπλισμός που χρησιμοποιούνται στη γεωργία και στη δασικομία, δικαιώματα στα οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις της γενικής νομοθεσίας για έγγειο ιδιοκτησία, επικαρπία σε ακίνητη περιουσία και δικαιώματα από τα οποία απορρέουν πληρωμές μεταβλητές ή καθορισμένες ως αντάλλαγμα για εκμετάλλευση ή για το δικαίωμα εκμετάλλευσης, μεταλλευτικών κοιτασμάτων, πηγών και άλλων φυσικών πόρων πλοία, πλοiάρια και αεροσκάφη δε θεωρούνται ως ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται στο εισόδημα που προέρχεται από την άμεση χρήση, εκμίσθωση ή οποιαδήποτε άλλη μορφή χρήσης της ακίνητης περιουσίας.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 εφαρμόζονται επίσης στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία μιας επιχειρήσης και στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται για την άσκηση μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών.

Άρθρο 7. Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το μέρος τους που προέρχονται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, εάν η επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό, τότε σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε αν αυτή ήταν μια διαφορετική και ανεξάρτητη επιχείρηση που ασχολείται με την ίδια ή με παρόμοια δραστηριότητα κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και που ενεργεί τελείως ανεξάρτητα από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης εκπίπτονται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων και

των πραγματοποιούμενων διοικητικών και γενικά διαχειριστικών εξόδων είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται ή μόνιμη εγκατάσταση ή άλλου.

4. Εφόσον συνηθίζεται σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος τα κέρδη που προέρχονται από κάποια μόνιμη εγκατάσταση να καθορίζονται με βάση τον καταμερισμό των συνολικών κερδών της επιχείρηση στα διάφορα τμήματά της, οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εμποδίζουν καθόλου το Κράτος αυτό να καθορίζει τα φορολογητέα κέρδη μ' αυτόν τον καταμερισμό, όπως συνηθίζεται παρ' όλα αυτά, όμως, η χρησιμοποιούμενη μέθοδος καταμερισμού πρέπει να είναι τέτοια ώστε το αποτέλεσμα να συμφωνεί με τις αρχές που περιέχονται στο παρόν άρθρο.

5. Κανένα κέρδος δε θεωρείται ότι ανήκει σε μόνιμη εγκατάσταση για το λόγο ότι η μόνιμη εγκατάσταση έκανε απλήν αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση.

6. Για τους σκοπούς των προηγούμενων παραγράφων τα κέρδη που προέρχονται από τη μόνιμη εγκατάσταση καθορίζονται με την ίδια μέθοδο κάθε χρόνο, εκτός αν υπάρχουν βάσιμοι και επαρκείς λόγοι να καθορίζονται διαφορετικά.

7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σ' άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 8. Ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές

1. Εισόδημα που προκύπτει από την εκμετάλλευση πλοίου σε διεθνείς μεταφορές, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο είναι νηολογημένο το πλοίο ή από το οποίο έχει εφοδιασθεί με προσωρινά ναυτιλιακά έγγραφα.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1 το εισόδημα που αποκτά μία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από την εκμετάλλευση πλοίου σε διεθνείς μεταφορές φορολογείται μόνο σ' αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Το εισόδημα που αποκτά επιχείρηση αεροπορικών μεταφορών ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από την εκμετάλλευση αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης της επιχείρησης.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 θα εφαρμόζονται επίσης στα κέρδη από τη συμμετοχή σε «POOL», σε κοινοπρακτικής μορφής εκμετάλλευση ή σε πρακτορείο που λειτουργεί σε διεθνές επίπεδο.

Άρθρο 9. Συνδεόμενες επιχειρήσεις

Αν:

α) επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή

β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα.

Άρθρο 10. Μερίσματα

1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Εντούτοις, τα μερίσματα αυτά μπορούν, επίσης, να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται με αυτόν τον τρόπο δεν πρέπει να υπερβαίνει: α) το 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, αν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία (εκτός από προσωπική εταιρεία) που κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα, β) το 15% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα καθορίσουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών. Η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

3. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2, μερίσματα που καταβάλλονται από μια εταιρεία που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το άλλο Κράτος εάν ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων είναι:

α) το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

β) οποιοδήποτε ταμείο συντάξεων ή συνταξιοδοτικό πρόγραμμα.

4. Ο όρος «μερίσματα», όπως χρησιμοποιείται σ' αυτό το άρθρο, σημαίνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές «επικαρπίας» ή δικαιώματα «επικαρπίας», μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται, αν οι δικαιούχος των μερισμάτων, ο οποίος είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σ' αυτό ή αν παρέχει σ' αυτό το άλλο Κράτος μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό και η συμμετοχή (HOLDING), δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται ουσιαστικά μ' αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σ' αυτή την περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14 ανάλογα με την περίπτωση.

6. Αν μία εταιρεία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, πραγματοποιεί κέρδη ή αποκτά εισοδήματα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το άλλο αυτό Κράτος δεν μπορεί να επιβάλλει κανένα φόρο στα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρεία, εκτός αν τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου αυτού Κράτους ή αν η συμμετοχή (HOLDING) δυνάμει της οποίας καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με μια μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που βρίσκεται στο άλλο αυτό Κράτος, ούτε μπορεί να υπαγάγει τα αδιανέμητα κέρδη της Εταιρείας σε φόρο επί αδιανέμητων κερδών, ακόμη και αν τα καταβαλλόμενα μερίσματα ή τα αδιανέμητα κέρδη αποτελούνται ενόλω ή εν μέρει από κέρδη ή εισοδήματα που προκύπτουν σ' αυτό το άλλο Κράτος.

Άρθρο 11. Τόκοι

1. Τόκοι που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Εντούτοις, μπορούν αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται, επίσης, στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά εάν ο πραγματικός δικαιούχος των τόκων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται με αυτόν τον τρόπο δεν πρέπει να υπερβαίνει το 7% του ακαθάριστου ποσού των τόκων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα καθορίσουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «τόκος», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει εισόδημα από απαιτήσεις από χρέη οποιασδήποτε φύσης, ανεξάρτητα από το αν οι απαιτήσεις αυτές εξασφαλίζονται ή όχι με υποθήκη ή αν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, κυρίως όμως σημαίνει εισόδημα από κρατικά χρεώγραφα και εισόδημα από ομολογίες με ή χωρίς ασφάλεια περιλαμβανομένων και των δώρων (PREMIUMS) και βραβείων που συνεπάγονται τα ανωτέρω χρεώγραφα, ομολογίες καθώς επίσης κάθε άλλο εισόδημα που εξομοιούται με εισόδημα προερχόμενο από δανεισμό σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία του Κράτους στο οποίο προκύπτει το εισόδημα, αλλά δεν περιλαμβάνεται το εισόδημα που αναφέρεται στο άρθρο 10.

Πρόστιμα για καθυστερημένη πληρωμή δε θεωρούνται τόκοι σύμφωνα μ' αυτό το άρθρο.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των τόκων, που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτει ο τόκος, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό ή αν παρέχει στο άλλο Κράτος μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση σ' αυτό και η αξίωση χρέους σε σχέση με την οποία καταβάλλονται οι τόκοι συνδέεται ουσιαστικά μ' αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σ' αυτή την περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14 ανάλογα με την περίπτωση.

5. Τόκοι θεωρούνται ότι προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν ο καταβάλλον είναι το ίδιο το Κράτος, μία πολιτική υποδιαίρεση, μία τοπική αρχή κάτοικος του Κράτους αυτού. Αν όμως, το πρόσωπο που καταβάλλει τους τόκους, ανεξάρτητα από το αν αυτό ή όχι είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έχει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μία μόνιμη εγκατάσταση ή μία καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία προέκυψε η οφειλή για την οποία καταβάλλονται οι τόκοι και οι τόκοι αυτοί βαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση, τότε οι τόκοι αυτοί θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση.

6. Σε περίπτωση που λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των τόκων, λαμβανομένης υπόψη της αξίωσης από χρέος για την οποία καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι

διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο μνημονευόμενο ποσό. Σ' αυτή την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

Άρθρο 12. Δικαιώματα

1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.
2. Μπορούν, όμως, τα δικαιώματα αυτά να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 5% του ακαθάριστο ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν μ' αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.
3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει πληρωμές κάθε φύσης που εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.
4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα δικαιώματα μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σ' αυτό ή αν παρέχει στο άλλο Κράτος μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό το Κράτος και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται

ουσιαστικά μ' αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σ' αυτή την περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14, ανάλογα με την περίπτωση.

5. Δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν ο καταβάλλων είναι το ίδιο το Κράτος, μία πολιτική υποδιαίρεση, μία τοπική αρχή ή κάτοικος του Κράτους αυτού. Όταν όμως το πρόσωπο που καταβάλλει τα δικαιώματα, ανεξάρτητα από το αν είναι κάτοικος ή όχι του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία προέκυψε η υποχρέωση καταβολής των δικαιωμάτων και τα δικαιώματα αυτά βαρύνουν αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση, τότε τα δικαιώματα αυτά θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση.

6. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών των δύο και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των δικαιωμάτων που καταβλήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη τη χρήση το δικαίωμα χρήσης ή τις πληροφορίες για τις οποίες αυτά καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο μνημονευόμενο ποσό. Σ' αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία καθενός Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

Άρθρο 13. Ωφέλεια από κεφάλαιο

1. Ωφέλεια που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από εκποίηση ακίνητης περιουσίας που καθορίζεται στο άρθρο 6 και που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ωφέλεια από την εκποίηση κινητής περιουσίας που αποτελεί μέρος της επαγγελματικής περιουσίας μιας μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή κινητής περιουσίας που ανήκει σε καθορισμένη βάση την οποία κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό της άσκησης μη εξαρτημένων προσωπικών υπηρεσιών περιλαμβανομένης της ωφέλειας από την εκποίηση μιας τέτοιας μόνιμης εγκατάστασης (μόνης ή μαζί με όλη την επιχείρηση) ή μιας τέτοιας καθορισμένης βάσης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

3. Ωφέλεια από την εκποίηση πλοίων ή αεροσκαφών που εκτελούν διεθνείς μεταφορές ή κινητής περιουσίας που ανήκει στην επιχείρηση που εκμεταλλεύεται αυτά τα πλοία ή αεροσκάφη φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση των εν λόγω πλοίων ή αεροσκαφών φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8.

4. Ωφέλεια που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους από την εκποίηση μετοχών ή άλλων δικαιωμάτων συμμετοχής, των οποίων περισσότερο από το 50 τοις εκατό της αξίας τους προέρχεται άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

5. Ωφέλεια από την εκποίηση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, εκτός από εκείνα που αναφέρονται στις παραγράφους 1, 2, 3 και 4, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου είναι κάτοικος το πρόσωπο που εκποιεί το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Άρθρο 14. Μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες μη εξαρτημένου χαρακτήρα φορολογείται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν αυτός διατηρεί κατά συνήθη τρόπο καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό της άσκησης των δραστηριοτήτων του. Αν αυτός

διατηρεί μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος αλλά μόνο κατά το ποσό που ανήκει σ' αυτήν την καθορισμένη βάση.

2. Ο όρος «επαγγελματικές υπηρεσίες» περιλαμβάνει ειδικά μη εξαρτημένες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες, όπως επίσης και τις μη εξαρτημένες δραστηριότητες των γιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.

Άρθρο 15. Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ' αυτή μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου τούτου, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος αυτού του άλλου Κράτους, και

β) Η αποζημίωση καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) Η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου ή του αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8.

Άρθρο 16. Αμοιβές διευθυντών

Αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του σαν μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας, η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται στο άλλο αυτό Κράτος.

Άρθρο 17. Καλλιτέχνες και αθλητές

1. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ως πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας, όπως καλλιτέχνης θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή μουσικός ή ως αθλητής, από τις προσωπικές δραστηριότητές του που ασκήθηκαν στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Όταν εισόδημα από την άσκηση προσωπικών δραστηριοτήτων ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ενός αθλητή, με την ιδιότητά του αυτή, δεν περιέρχεται σ' αυτό το ίδιο πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή στον ίδιο τον αθλητή αλλά σε άλλο πρόσωπο, το εισόδημα αυτό μπορεί, ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 7, 14 και 15, να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες του προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή του αθλητή.

Άρθρο 18. Συντάξεις

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, οι συντάξεις και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

Άρθρο 19. Κυβερνητικές υπηρεσίες

1.

α) Αμοιβές, εκτός από σύνταξη, που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδαίρεση ή τοπική αρχή αυτού σε ένα φυσικό πρόσωπο για τις υπηρεσίες που

παρασχέθηκαν σ' αυτό το Κράτος ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εν τούτοις μια τέτοια αμοιβή φορολογείται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος αν οι υπηρεσίες παρέχονται σ' αυτό το Κράτος και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

- ι) είναι υπήκοος του Κράτους αυτού ή
- ιι) δεν έγινε κάτοικος του Κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της παροχής των υπηρεσιών.

2.

α) Οποιαδήποτε σύνταξη που καταβάλλεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτό σ' ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο Κράτος αυτό ή υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού φορολογείται μόνο στο Κράτος αυτό.

β) Εντούτοις, μια τέτοια σύνταξη 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 συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με επαγγελματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού.

Άρθρο 20. Σπουδαστές

Χρηματικά ποσά τα οποία σπουδαστής ή μαθητευόμενος, ο οποίος είναι ή ήταν αμέσως πριν τη μετάβασή του σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος κάτοικος του άλλου Κράτους και ο οποίος βρίσκεται στο πρώτο μνημονευόμενο Συμβαλλόμενο Κράτος αποκλειστικά και μόνο για το σκοπό της εκπαίδευσης ή εξάσκησής του, λαμβάνει για το σκοπό της συντήρησης εκπαίδευσης ή εξάσκησής του δεν φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος, με την προϋπόθεση ότι τα καταβαλλόμενα αυτά ποσά προκύπτουν από πηγές που βρίσκονται εκτός του Κράτους αυτού.

Άρθρο 21. Άλλα εισοδήματα

1. Εισοδήματα κατοίκου ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, οπουδήποτε και αν προκύπτουν, που δεν αναφέρθηκαν στα προηγούμενα άρθρα της παρούσας Σύμβασης φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.
2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εφαρμόζονται επί εισοδήματος εξαιρέσει του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 6, αν ο δικαιούχος αυτού του εισοδήματος, που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει επιχείρηση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης σ' αυτό εγκατάστασης ή ασκεί σ' αυτό το άλλο Κράτος μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλεται το εισόδημα συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σε μια τέτοια περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14, ανάλογα με την περίπτωση.

Άρθρο 22.

1. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογείται στην Ελβετία, η Ελλάδα επιτρέπει σαν έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελβετία. Αυτή η έκπτωση όμως δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του ελληνικού φόρου, όπως αυτός υπολογίστηκε πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Ελβετία.
2. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελβετίας αποκτά εισόδημα, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογείται στην Ελλάδα, η Ελβετία, με επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, απαλλάσσει το εισόδημα αυτό από τον ελβετικό φόρο αλλά μπορεί, κατά τον υπολογισμό του φόρου επί του υπόλοιπου εισοδήματος αυτού του προσώπου, να εφαρμόζει το συντελεστή φόρου που θα εφαρμοζόταν αν το απαλλασσόμενο εισόδημα δεν είχε έτσι απαλλαγεί. Εντούτοις, η απαλλαγή αυτή θα έχει

εφαρμογή σε ωφέλεια που αναφέρεται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 13, μόνον εάν η πραγματική φορολόγηση της ωφέλειας αυτής, στην Ελλάδα, έχει αποδειχθεί.

3. Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελβετίας αποκτά μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11 και 12, μπορούν να φορολογούνται στην Ελλάδα, η Ελβετία παρέχει, κατόπιν αίτησης φορολογική ελάφρυνση.

Η φορολογική ελάφρυνση μπορεί να συνίσταται από:

α) έκπτωση από τον ελβετικό φόρο επί του εισοδήματος αυτού του προσώπου ενός ποσού ίσου προς το φόρο που επιβάλλεται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10, 11 και 12, η έκπτωση αυτή όμως δεν υπερβαίνει εκείνο το τμήμα του ελβετικού φόρου, όπως αυτός υπολογίστηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Ελλάδα ή

β) εφάπαξ μείωση του ελβετικού φόρου που καθορίζεται με βάση σταθερά κριτήρια λαμβανομένων υπόψη των γενικών αρχών σχετικά με τη φορολογική ελάφρυνση που αναφέρεται στην υποπαράγραφο α' ή

γ) μερική απαλλαγή αυτών των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων από τον ελβετικό φόρο, η οποία θα αποτελείται εν πάση περιπτώσει τουλάχιστον από την έκπτωση από το ακαθάριστο ποσό των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων του φόρου που επιβάλλεται στην Ελλάδα. Η Ελβετία προσδιορίζει τη φορολογική ελάφρυνση που πρόκειται να δοθεί και ρυθμίζει τη διαδικασία σύμφωνα με τις ελβετικές διατάξεις που έχουν σχέση με την εκτέλεση των διεθνών συμβάσεων της Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

Άρθρο 23. Μη διακριτική μεταχείριση

1. Οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική επιβάρυνση, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες

υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις αυτές συνθήκες. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 1, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο Κρατών.

2. Ο όρος «υπήκοοι» σημαίνει:

α) όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους.

β) όλα τα νομικά πρόσωπα, ενώσεις ή άλλες, οντότητες, οι οποίες αποκτούν το νομικό τους καθεστώς από το νόμο που ισχύει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Η φορολογία που επιβάλλεται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκή στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του άλλου αυτού Κράτους με τις αυτές δραστηριότητες. Η παρούσα διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί σε κατοίκους του άλλους Κράτους οποιεσδήποτε προσωπικές εκπτώσεις, απαλλαγές και μειώσεις για φορολογικούς σκοπούς λόγω προσωπικής καταστάσεως ή οικογενειακών υποχρεώσεων, τις οποίες χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

4. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 9 της παραγράφου 6 του άρθρου 11 ή της παραγράφου 6 του άρθρου 12, τόκοι, δικαιώματα και άλλες πληρωμές που καταβάλλονται από επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της εν λόγω επιχείρησης, εκπίπτονται με τους ίδιους όρους σαν να είχαν καταβληθεί σε κάτοικο του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

5. Επιχειρήσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, των οποίων το κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει ανήκει ή ελέγχεται άμεση ή έμμεσα από ένα ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, δεν υποβάλλονται στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική φορολογική επιβάρυνση η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υποβάλλονται ή μπορούν να υποβληθούν άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 2, σε φόρους κάθε είδους και μορφής.

Άρθρο 24. Διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού

1. Στις περιπτώσεις που ένα πρόσωπο θεωρεί ότι οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό σαν αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί, ανεξάρτητα από τα μέσα θεραπείας που προβλέπονται από την εσωτερική νομοθεσία αυτών των Κρατών, να θέσει την περίπτωση του υπόψη της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι κάτοικος ή, αν εφαρμόζεται γι' αυτό το πρόσωπο η παράγραφος 1 του άρθρου 23, της αρμόδιας αρχής του Συμβαλλόμενου Κράτους του οποίου είναι υπήκοος. Η περίπτωση αυτή πρέπει να τεθεί υπόψη μέσα σε τρία χρόνια από την πρώτη κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου η επιβολή του οποίου δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της Σύμβασης.

2. Η αρμόδια αρχή προσπαθεί, αν η ένσταση θεωρηθεί βάσιμη και η ίδια δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική λύση, να επιλύει τη διαφορά με αμοιβαία συμφωνία με την αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, με σκοπό την αποφυγή της φορολογίας που δεν είναι σύμφωνη με τη Σύμβαση.

3. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα προσπαθούν να επιλύουν με αμοιβαία συμφωνία οποιεσδήποτε δυσχέρειες ή αμφιβολίες ανακύπτουν ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή της Σύμβασης. Μπορούν επίσης να συμβουλευονται η μία την άλλη για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από τη Σύμβαση.

4. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών μπορούν να επικοινωνούν μεταξύ τους απ' ευθείας με σκοπό να φθάσουν σε μία συμφωνία με την έννοια των προηγούμενων παραγράφων. Όταν κρίνεται σκόπιμο για την επίτευξη συμφωνίας να λάβει χώρα προφορική ανταλλαγή απόψεων, αυτή η ανταλλαγή μπορεί να γίνει μέσω μιας Επιτροπής που θα αποτελείται από αντιπροσώπους των αρμόδιων αρχών των Συμβαλλόμενων Κρατών.

5. Όπου,

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1, ένα πρόσωπο έχει υποβάλλει μια υπόθεση στην αρμόδια, αρχή ενός Συμβαλλομένου Κράτους με βάση ότι οι ενέργειες του ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών είχαν ως αποτέλεσμα, για το συγκεκριμένο πρόσωπο, φορολόγηση που δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, και

β) οι αρμόδιες αρχές αδυνατούν να καταλήξουν σε συμφωνία για την επίλυση αυτής της υπόθεσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 εντός τριών ετών από την υποβολή της υπόθεσης στην αρμόδια αρχή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, οποιαδήποτε μη επιλυθέντα ζητήματα που προκύπτουν από την υπόθεση θα υποβάλλονται σε διαιτησία, εφόσον τέτοιο αίτημα υποβληθεί από το πρόσωπο. Εντούτοις, αυτά τα ανεπίλυτα ζητήματα δεν θα υποβάλλονται σε διαιτησία, εάν, επί των ζητημάτων αυτών έχει εκδοθεί, ήδη, απόφαση από ένα δικαστήριο ή διοικητικό δικαστήριο, είτε του ενός, είτε του άλλου Κράτους. Εκτός και εάν ένα πρόσωπο που επηρεάζεται άμεσα από την υπόθεση δεν αποδεχτεί τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού, η οποία θέτει σε εφαρμογή την απόφαση της διαιτησίας, αυτή η απόφαση θα είναι δεσμευτική και για τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη και θα εφαρμόζεται ανεξάρτητα από οποιουδήποτε χρονικούς περιορισμούς στις εσωτερικές νομοθεσίες των Κρατών αυτών. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Τα Συμβαλλόμενα Κράτη, μπορούν να διαθέσουν στην επιτροπή διαιτησίας, η οποία συστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή της διαδικασίας διαιτησίας. Τα μέλη της επιτροπής διαιτησίας υπόκεινται στους περιορισμούς αποκάλυψης, όπως αυτοί περιγράφονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 25, σε σχέση με τις πληροφορίες που έχουν διατεθεί.

Άρθρο 25. Ανταλλαγή Πληροφοριών

1. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα ανταλλάσσουν αυτές τις πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της Σύμβασης ή τη διαχείριση ή επιβολή των εσωτερικών νομοθεσιών σε σχέση με τους φόρους που

καλύπτονται από τη Σύμβαση, στο μέτρο που η φορολογία σύμφωνα με αυτές δεν είναι αντίθετη με τη Σύμβαση. Η ανταλλαγή των πληροφοριών δεν περιορίζεται από το Άρθρο 1.

2. Οποιοσδήποτε πληροφορίες λαμβάνονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος θεωρούνται ως απόρρητες κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού και αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές (συμπεριλαμβανομένων των δικαστηρίων και των διοικητικών οργάνων) που σχετίζονται με τη βεβαίωση ή είσπραξη, την αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή την εκδίκαση προσφυγών, αναφορικά με τους φόρους που αναφέρονται στην παράγραφο 1. Τα πρόσωπα αυτά ή οι αρχές θα χρησιμοποιούν τις πληροφορίες μόνο για τους ως άνω σκοπούς. Μπορούν να αποκαλύπτουν τις πληροφορίες στο δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία ή σε δικαστικές αποφάσεις. Ανεξάρτητα από τα ανωτέρω, πληροφορίες που λαμβάνονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλους σκοπούς, όταν τέτοιες πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για άλλους σκοπούς σύμφωνα με τη νομοθεσία των δυο Κρατών και οι αρμόδιες αρχές του παρέχοντος Κράτους επιτρέπουν τέτοια χρήση.

3. Σε καμία περίπτωση οι διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 δεν ερμηνεύονται ότι επιβάλλουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος την υποχρέωση:

α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική πρακτική αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

β) να παρέχει πληροφορίες που δεν μπορούν ν' αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη διοικητική πρακτική αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,

γ) να παρέχει πληροφορίες που να αποκαλύπτουν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο ή διαδικασία παραγωγής

ή πληροφορία, η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη σε κανόνα δημόσιας τάξης (order public).

4. Εάν ζητηθούν πληροφορίες από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με το παρόν Άρθρο, το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος θα κάνει χρήση των μέτρων συλλογής πληροφοριών για να αποκτήσει τις αιτούμενες πληροφορίες, ακόμη και αν αυτό το άλλο Κράτος, ενδεχομένως, να μη χρειάζεται τις πληροφορίες αυτές για δικούς του φορολογικούς σκοπούς. Η υποχρέωση που περιέχεται στην προηγούμενη πρόταση υπόκειται στους περιορισμούς της παραγράφου 3, αλλά σε καμία περίπτωση τέτοιοι περιορισμοί δεν θεωρείται ότι επιτρέπουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να αρνηθεί να παράσχει τις πληροφορίες αποκλειστικά για το λόγο ότι δεν έχει εθνικό συμφέρον για τέτοιες πληροφορίες.

5. Σε καμία περίπτωση οι διατάξεις της παραγράφου 3 δεν θεωρείται ότι επιτρέπουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να αρνηθεί την παροχή των πληροφοριών αποκλειστικά και μόνον επειδή οι πληροφορίες αυτές είναι στην κατοχή τράπεζας, άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου ή προσώπου που ενεργεί με την ιδιότητα του αντιπροσώπου ή του θεματοφύλακα ή επειδή οι πληροφορίες συνδέονται με τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα ενός προσώπου. Για να αποκτήσουν τέτοιου είδους πληροφορίες οι φορολογικές αρχές του αιτούντος Συμβαλλόμενου Κράτους θα έχουν, εφόσον είναι αναγκαίο για τη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παρούσα παράγραφο, την εξουσία να επιβάλουν την αποκάλυψη πληροφοριών που καλύπτονται από την παρούσα παράγραφο, ανεξάρτητα από την παράγραφο 3 ή τυχόν αντίθετων διατάξεων στην εθνική του νομοθεσία.

Άρθρο 26. Διπλωματικοί αντιπρόσωποι και προξενικοί υπάλληλοι

1. Τίποτα σ' αυτή τη Σύμβαση δεν επηρεάζει τα φορολογικά προνόμια των διπλωματικών αντιπροσώπων ή προξενικών υπαλλήλων που παρέχονται με τους γενικούς κανόνες του διεθνούς δικαίου ή σύμφωνα με τις διατάξεις ειδικών συμφωνιών.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 4 άτομο που είναι μέλος μιας διπλωματικής αποστολής, προξενικής υπηρεσίας ή μόνιμης αποστολής ενός Συμβαλλόμενου Κράτους που βρίσκεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος ή σ' ένα τρίτο Κράτος θεωρείται για τους σκοπούς της Σύμβασης ότι είναι κάτοικος του αποστέλλοντος Κράτους αν:

α) σύμφωνα με το διεθνές δίκαιο δεν υπόκειται σε φορολογία στο υποδεχόμενο Κράτος σε σχέση με εισόδημα από πηγές εκτός Κράτους αυτού και

β) υπόκειται στο αποστέλλον Κράτος στις ίδιες υποχρεώσεις σε σχέση με το φόρο στο συνολικό του εισόδημα όπως υπόκεινται οι κάτοικοι του Κράτους αυτού.

3. Η Σύμβαση δεν έχει εφαρμογή σε διεθνείς οργανισμούς, όργανα ή υπαλλήλους αυτών και σε πρόσωπα που είναι μέλη μιας διπλωματικής αποστολής, προξενικής υπηρεσίας ή μόνιμης αποστολής ενός τρίτου Κράτους, που βρίσκονται σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και δεν θεωρούνται σε κανένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ως κάτοικοι όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος.

Άρθρο 27. Θέση σε ισχύ

1. Η Σύμβαση αυτή θα επικυρωθεί και τα όργανα επικύρωσης θα ανταλλάγουν στην το ταχύτερο δυνατό.

2. Η Σύμβαση θα τεθεί σε ισχύ την τριακοστή μέρα μετά την ανταλλαγή των οργάνων επικύρωσης και οι διατάξεις της θα έχουν εφαρμογή:

α) Στην Ελλάδα: Σε εισόδημα που αποκτήθηκε την πρώτη ημέρα του Ιανουαρίου του 1983 και μετά.

β) Στην Ελβετία: Για οποιοδήποτε οικονομικό έτος που αρχίζει την πρώτη μέρα του Ιανουαρίου 1983 και μετά.

3. Η Συμφωνία της 12ης Ιουνίου 1962 μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία και αεροσκάφη θα λήξει με τη θέση σε ισχύ αυτής της Σύμβασης.

Άρθρο 28.

Η Σύμβαση αυτή παραμένει σε ισχύ μέχρι την καταγγελία της από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος. Το ένα ή το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μπορεί να καταγγείλει τη Σύμβαση, μέσω της διπλωματικής οδού, με την επίδοση ειδοποίηση λήξης τουλάχιστον έξι μήνες πριν το τέλος οποιουδήποτε ημερολογιακού έτους. Σε μια τέτοια περίπτωση, η Σύμβαση θα πάψει να ισχύει.

α) Στην Ελλάδα:

για το εισόδημα που αποκτήθηκε την πρώτη μέρα του Ιανουαρίου του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί αμέσως μετά το έτος στο οποίο επιδόθηκε η ειδοποίηση λήξης.

β) Στην Ελβετία:

για οποιοδήποτε φορολογικό έτος που αρχίζει την πρώτη Ιανουαρίου του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί αμέσως μετά το έτος στο οποίο επιδόθηκε η ειδοποίηση λήξης.

ΣΕ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΠΑΝΩ, οι υπογράφωντες νόμιμα εξουσιοδοτημένοι γι' αυτό, υπόγραψαν αυτή τη Σύμβαση.

Έγινε στη Βέρνη την 16η Ιουνίου 1983 σε πρωτότυπα στην ελληνική, γερμανική και αγγλική γλώσσα και κάθε κείμενο είναι εξίσου αυθεντικό, σε περίπτωση όμως αμφιβολίας υπερισχύει το αγγλικό κείμενο.

Πρωτόκολλο

Η Κυβέρνηση της Ελληνικής Δημοκρατίας και το Ελβετικό Ομοσπονδιακό Συμβούλιο συμφώνησαν κατά την υπογραφή της Σύμβασης μεταξύ των δύο Κρατών για την αποφυγή διπλής φορολογίας σχετικά με το φόρο εισοδήματος στις ακόλουθες διατάξεις που θα αποτελέσουν αναπόσπαστο τμήμα της εν λόγω Σύμβασης.

1α. Αναφορικά με την παράγραφο 1 του Άρθρου 4 εννοείται ότι, ο όρος 'κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους' περιλαμβάνει ένα αναγνωρισμένο συνταξιοδοτικό ταμείο ή συνταξιοδοτικό πρόγραμμα σε αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος, και αυτό το ίδιο Συμβαλλόμενο Κράτος, μια πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή.

β. Εννοείται ότι, ως αναγνωρισμένο συνταξιοδοτικό ταμείο ή συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ενός Συμβαλλόμενου Κράτους θεωρείται οποιοδήποτε συνταξιοδοτικό ταμείο ή συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που αναγνωρίζεται και ελέγχεται σύμφωνα με τις κανονιστικές διατάξεις αυτού του Κράτους, το οποίο, σε γενικές γραμμές, απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος σε αυτό το Κράτος και το οποίο χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για τη διαχείριση ή την παροχή σύνταξης ή συνταξιοδοτικών ωφελημάτων ή για την απόκτηση εισοδήματος προς όφελος ενός ή περισσοτέρων από αυτές τις διευθετήσεις.

(Η παράγραφος 1 του Πρωτοκόλλου, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου VII του ν. 4034/2011.)

2. Σχετικά με την παράγραφο 3 του άρθρου 12, χρηματικά ποσά που λαμβάνεται ένα άτομο σαν αμοιβή για ειδικές μελέτες και έρευνες επιστημονικής, γεωλογικής και τεχνικής φύσης, για ειδικές μηχανολογικές υπηρεσίες ή για γνωμοδοτικές ή εποπτικές υπηρεσίες δε θεωρούνται ως πληρωμές για παροχή πληροφοριών σχετικά με βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, εφόσον το άτομο αυτό ενεργεί μέσα στα συνήθη πλαίσια των δραστηριοτήτων του. Στην περίπτωση αυτή, θα ισχύουν, ανάλογα με την περίπτωση, οι διατάξεις του άρθρου 7 και του άρθρου 14.

3. Εννοείται ότι, ο όρος «συντάξεις» όπως αυτός χρησιμοποιείται στα Άρθρα 18 & 19 αντίστοιχα, δεν καλύπτει μόνον περιοδικές πληρωμές, αλλά περιλαμβάνει και εφάπαξ πληρωμές.

(Η παράγραφος 3 του Πρωτοκόλλου, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου VII του ν. 4034/2011.)

4. Αναφορικά με το Άρθρο 25

α) Εννοείται ότι, η ανταλλαγή πληροφοριών θα αιτείται μόνον όταν το αιτούν Συμβαλλόμενο Κράτος έχει εξαντλήσει όλες τις τακτικές πηγές πληροφοριών που είναι διαθέσιμες σύμφωνα με την εσωτερική φορολογική διαδικασία.

β) Εννοείται ότι, η διοικητική συνδρομή που προβλέπεται από το Άρθρο 25 δεν περιλαμβάνει μέτρα που στοχεύουν μόνο στην απλή συλλογή αποδεικτικών στοιχείων ('αλίευση αποδείξεων'),

γ) Εννοείται ότι, οι φορολογικές αρχές του αιτούντος Κράτους παρέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες στις φορολογικές αρχές του αιτηθέντος Κράτους, όταν υποβάλλεται μια αίτηση για παροχή πληροφοριών δυνάμει του Άρθρου 25 της Σύμβασης:

(i) το όνομα και τη διεύθυνση του υπό εξέταση ή έρευνα προσώπου(ων), και, αν υφίστανται, άλλα στοιχεία που διευκολύνουν την ταυτοποίηση αυτών των προσώπων, όπως η ημερομηνία γέννησης, η οικογενειακή κατάσταση, ο αριθμός φορολογικού μητρώου,

(ii) το χρονικό διάστημα για το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες,

(iii) μια δήλωση με τις ζητούμενες πληροφορίες, όπου θα περιλαμβάνεται το είδος της πληροφορίας και ο μορφότυπος με τον οποίο το αιτούν Κράτος επιθυμεί να λάβει τις πληροφορίες από το αιτηθέν Κράτος,

(iv) το φορολογικό σκοπό για τον οποίο ζητείται η πληροφορία,

(v) το όνομα και τη διεύθυνση οποιουδήποτε προσώπου εικάζεται ότι είναι κάτοχος της αιτούμενης πληροφορίας,

δ) Είναι, επίσης, κατανοητό ότι, το Άρθρο 25 της Σύμβασης δεν δεσμεύει τα Συμβαλλόμενα Κράτη να ανταλλάσσουν πληροφορίες σε αυτόματη ή αυθόρμητη βάση.

ε) Είναι κατανοητό ότι, σε περίπτωση ανταλλαγής πληροφοριών, οι διοικητικοί διαδικαστικοί κανόνες που αφορούν στα δικαιώματα των φορολογουμένων που προβλέπονται από το αιτηθέν Συμβαλλόμενο Κράτος, εξακολουθούν να εφαρμόζονται πριν από τη διαβίβαση των πληροφοριών στο αιτούν Συμβαλλόμενο Κράτος. Είναι, επίσης, κατανοητό ότι, αυτή η διάταξη αποσκοπεί στη διασφάλιση του φορολογούμενου σε μια δίκαιη διαδικασία και όχι

στην αποφυγή ή στην αδικαιολόγητη καθυστέρηση της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών.

(Η παράγραφος 4 του Πρωτοκόλλου, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου VII του ν. 4034/2011.)

Έγινε στη Βέρνη την 16η Ιουνίου 1983 σε 6 πρωτότυπα στην ελληνική, γερμανική και αγγλική γλώσσα και κάθε κείμενο είναι εξίσου αυθεντικό, σε περίπτωση όμως αμφιβολίας θα υπερισχύει το αγγλικό κείμενο.

Η ισχύ του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
Αθήνα, 24 Νοεμβρίου 1984