

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ Α΄**

**- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Καρ. Σερβίας 8

10184 Αθήνα Β. Τσιάρα +30 210 3375 864 +30 210 3375 854 [dos@aade.gr](mailto:dos@aade.gr)  
[www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**Θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών βάσει Συμβάσεων για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας**

Στην Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ για την Αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (επικαιροποίηση 2017) η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 και 19 αυτής. Συγκεκριμένα, το άρθρο 18 καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται λόγω **προηγούμενης εξαρτημένης εργασίας στον ιδιωτικό τομέα**, καθώς επίσης και συντάξεις για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική του υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του οι οποίες δεν καλύπτονται από τις διατάξεις του άρθρου 19 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (Κυβερνητικές συντάξεις), ενώ **δεν καλύπτει** συντάξεις όπως αυτές που καταβάλλονται για μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες. Το άρθρο 19 αντίστοιχα αφορά σε συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή πολιτική του υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά σε ένα πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή πολιτική του υποδιαίρεση ή τοπική αρχή του, ήτοι συντάξεις που καταβάλλονται για κυβερνητικές υπηρεσίες.

Αναφορικά με τις συντάξεις που καταβάλλονται **έναντι ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών**, αυτές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προαναφερόμενων άρθρων 18 και 19 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αλλά, όπως αναφέρεται και στην ερμηνευτική Εγκύκλιο ΠΟΛ 1128/2006 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, **εμπίπτουν στις διατάξεις του**

**άρθρου 21 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ** (Άλλα εισοδήματα), στις οποίες προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα μίας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας. Το άρθρο 21 παρέχει έναν γενικό κανόνα που αφορά εισοδήματα που δεν καλύπτονται από τα προηγούμενα άρθρα μίας Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, τα οποία μπορεί να είναι εισοδήματα κατηγορίας η οποία δεν έχει ρυθμιστεί ρητά σε μία τέτοια Σύμβαση ή ακόμη εισοδήματα από πηγές που δεν αναφέρονται ρητά σε μία τέτοια Σύμβαση.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται έναντι ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των Συμβάσεων κι επομένως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, και προκειμένου να διασφαλιστεί η ορθή και συνεκτική εφαρμογή των διμερών Συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα, ακολουθεί κατάλογος των Συμβάσεων, καθώς και των αντίστοιχων άρθρων τους, σύμφωνα με τις οποίες οι συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων υπηρεσιών καλύπτονται από τις διατάξεις σχετικά με τα άλλα εισοδήματα και φορολογούνται μόνο στο Κράτος κατοικίας του δικαιούχου:

Άγιος Μαρίνος (ν. 4243/2014, ΦΕΚ 57/Α'/2014) - άρθρο 22

Αζερμπαϊτζάν (ν. 3826/2010, ΦΕΚ 29/Α'/2010) - άρθρο 21

Αλβανία (ν. 2755/1999, ΦΕΚ 252/Α'/1999) - άρθρο 21

Αρμενία (ν. 3014/2002, ΦΕΚ 103/Α'/2002) - άρθρο 22

Αυστρία (ν. 3724/2008, ΦΕΚ 253/Α'/2008) - άρθρο 21

Βέλγιο (ν. 3407/2005, ΦΕΚ 266/Α'/2005) - άρθρο 21

Βουλγαρία (ν. 2927/2001, ΦΕΚ 140/Α'/2001) - άρθρο 21

Βοσνία & Ερζεγοβίνη (ν. 3795/2009, ΦΕΚ 157/Α'/2009) - άρθρο 22

Ελβετία (ν. 1502/1984, ΦΕΚ 192/Α'/1984, ν. 4034/2011, ΦΕΚ 269/Α'/2011, ν. 4105/2013, ΦΕΚ 5/Α'/2013) -

## άρθρο 21

Εσθονία (ν. 3682/2008, ΦΕΚ 145/Α'/2008) - άρθρο 21

Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα (ν. 4234/2014, ΦΕΚ 28/Α'/2014) - άρθρο 21

Ιρλανδία (ν. 3300/2004, ΦΕΚ 262/Α'/2004) - άρθρο 22

Ισλανδία (ν. 3684/2008, ΦΕΚ 147/Α'/2008) - άρθρο 21

Ισπανία (ν. 3015/2002, ΦΕΚ 104/Α'/2002) - άρθρο 21

Ισραήλ (ν. 2572/1998, ΦΕΚ 12/Α'/1998) - άρθρο 21

Ιταλία (ν. 1927/1991, ΦΕΚ 17/Α'/1991) - άρθρο 22

Κίνα (ν. 3331/2005, ΦΕΚ 83/Α'/2005)- άρθρο 22

Κορέα (ν. 2571/1998, ΦΕΚ 11/Α'/1998) - άρθρο 22

Κουβέιτ (ν. 3330/2005, ΦΕΚ 82/Α'/2005) - άρθρο 22

Κροατία (ν. 2653/1998, ΦΕΚ 250/Α'/1998) - άρθρο 21

Κύπρος (αν. 573/1968, ΦΕΚ 223/Α'/1968) - άρθρο 20

Λετονία (ν. 3318/2005, ΦΕΚ 46/Α'/2005) - άρθρο 22

Λιθουανία (ν. 3356/2005, ΦΕΚ 152/Α'/2005) - άρθρο 22

Λουξεμβούργο (ν. 2319/1995, ΦΕΚ 127/Α'/1995) - άρθρο 21

Μάλτα (ν. 3681/2008, ΦΕΚ 144/Α'/2008)- άρθρο 21

Μαρόκο (ν. 3820/2010, ΦΕΚ 19/Α'/2010) - άρθρο 22

Μεξικό (ν. 3406/2005, ΦΕΚ 265/Α'/2005) - άρθρο 21

Μολδαβία (ν. 3357/2005, ΦΕΚ 153/Α'/2005) - άρθρο 21

Ν. Αφρική (ν. 3085/2002, ΦΕΚ 319/Α'/2002) - άρθρο 22

Ολλανδία (ν. 1455/1984, ΦΕΚ 89/Α'/1984, ν. 3464/2006, ΦΕΚ 124/Α'/2006) -  
άρθρο 23

Ουγγαρία (ν. 1496/1984, ΦΕΚ 178/Α'/1984) - άρθρο 22

Ουκρανία (ν. 3046/2002, ΦΕΚ 199/Α'/2002) - άρθρο 21

Ουζμπεκιστάν (ν. 2659/1998, ΦΕΚ 268/Α'/1998) - άρθρο 21

Πολωνία (ν. 1939/1991, ΦΕΚ 37/Α'/1991) - άρθρο 22

Πορτογαλία (ν. 3009/2002, ΦΕΚ 90/Α'/2002) - άρθρο 21

Ρουμανία (ν. 2279/1995, ΦΕΚ 9/Α'/1995) - άρθρο 23

Ρωσία (ν. 3047/2002, ΦΕΚ 200/Α'/2002, ν. 3679/2008, ΦΕΚ 142/Α'/2008) -  
άρθρο 21

Σαουδική Αραβία (ν. 3821/2010, ΦΕΚ 20/Α'/2010) - άρθρο 22

Σερβία (ν. 3825/2010, ΦΕΚ 28/Α'/2010) - άρθρο 22

Σλοβακία (ν. 1838/1989, ΦΕΚ 86/Α'/1989) - άρθρο 21

Σλοβενία (ν. 3084/2002, ΦΕΚ 318/Α'/2002) - άρθρο 21

Σουηδία (ν. 4300/1963, ΦΕΚ 73/Α'/1963) - άρθρο XXI

Τσεχία (ν. 1838/1989, ΦΕΚ 86/Α'/1989) - άρθρο 21

Τυνησία (ν. 3742/2009, ΦΕΚ 23/Α'/2009) - άρθρο 21

Φινλανδία (ν. 1191/1981, ΦΕΚ 206/Α'/1981) - άρθρο 21

Στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γεωργίας (ν.3045/2002, ΦΕΚ 198/Α'/2002) (άρθρο 22) και μεταξύ της Ελλάδας και της Τουρκίας (ν. 3228/2004, ΦΕΚ 32/Α'/2004) (άρθρο 21), οι συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων υπηρεσιών καλύπτονται από τις διατάξεις σχετικά με τα άλλα εισοδήματα, αλλά δύνανται να φορολογηθούν στο Κράτος πηγής του εισοδήματος.

## **Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. 1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (Δ.Ο.Υ.)

2. 2. Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης & Κοινωνικής Αλληλεγγύης

(με την παράκληση να αποσταλεί σε όλους τους σχετικούς φορείς κοινωνικής ασφάλισης)

3. 3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της

4. 4. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών

5. 5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

## **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών

2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών

## **III. Εσωτερική Διανομή**

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης

3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης

4. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α'

5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

6. Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων