

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
 Τηλέφωνο : 210-3375317-8
 Email : deaf@aade.gr
 Url : www.aade.gr

Αθήνα, 15 Ιουνίου 2023**Αρ. Πρωτ: Ε. 2041****ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΣΧΕΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α΄

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης αλλοδαπής προέλευσης, που εισπράττει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας. Παροχή οδηγιών για τον τρόπο αναγραφής στο έντυπο Ε1, την βεβαίωση και την απόδοση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ**Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στη συμπληρωματική ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ και στον τρόπο εφαρμογής τους όταν το εισόδημα αυτό προκύπτει στην αλλοδαπή.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η αποσαφήνιση του τρόπου φορολόγησης της αποζημίωσης, λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας, που προκύπτει στην αλλοδαπή, για φορολογικό

κάτοικο Ελλάδος και η παροχή οδηγιών για τον τρόπο αναγραφής στο έντυπο Ε1, την βεβαίωση και την απόδοση του φόρου εισοδήματος.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα, φορολογικούς κάτοικους Ελλάδος, που εισπράττουν αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας για μισθωτή εργασία παρασχεθείσα στην αλλοδαπή .

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους (άρθρο 3 του ν. 4172/2013, εφεξής ΚΦΕ) και υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σε έγχαρτη μορφή (άρθρο 67 του ΚΦΕ). Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται, μέσω μηνύματος, να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (σχετ. η Α. 1042/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ για τον Τύπο και Περιεχόμενο των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων – έντυπο Ε1).
2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται, με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
< 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

3. Επιπροσθέτως, με την Ε. 2212/2021 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της περιλαμβάνεται κάθε αποζημίωση που καταβάλλεται εφάπαξ για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, χωρίς να τίθεται

ως προϋπόθεση η καταβολή της αποζημίωσης λόγω μονομερούς καταγγελίας της σχέσης εργασίας και χωρίς να απαιτείται να πληρούνται ειδικότερες προϋποθέσεις που τυχόν τίθενται από την εργατική νομοθεσία για την θεμελίωση της υποχρέωσης καταβολής αποζημίωσης από τον εργοδότη (ενδεικτικά πρώτο εδάφιο του άρθρου 8 του ν. 3198/1955).

4. Όταν η αποζημίωση καταβάλλεται από ημεδαπό εργοδότη, ο φόρος ο οποίος υπολογίζεται, παρακρατείται και αποδίδεται από αυτόν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1099/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 949), και στη συνέχεια το καθαρό ποσό που εισέπραξε προ-συμπληρώνεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εργαζόμενου, στους κωδικούς 617-618 του Πίνακα 6 του εντύπου Ε1 (είναι απαλλασσόμενο από την εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ).
5. Η ανωτέρω διαδικασία απόδοσης του φόρου όμως, δεν δύναται να ακολουθείται όταν η αποζημίωση καταβάλλεται στην αλλοδαπή (από αλλοδαπό εργοδότη), παρόλο που οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή.
6. Συνεπώς, ο φόρος της αποζημίωσης, εφόσον η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, εργαζόμενου, που την εισέπραξε. Για τον λόγο αυτό, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2022, προβλέφθηκαν οι νέοι κωδικοί 387-388 του υποπίνακα 4Α. Ο τυχόν φόρος που έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί στην αλλοδαπή αναγράφεται στους κωδικούς 651-652 του ίδιου υποπίνακα, μόνο όταν η αποζημίωση υπερβαίνει τις εξήντα (60.000) χιλιάδες ευρώ, διότι μόνο τότε προσδιορίζεται φόρος ημεδαπής έναντι του οποίου πιστώνεται ο φόρος αλλοδαπής για το εισόδημα αυτό.
7. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά (δημόσια έγγραφα ή ιδιωτικά έγγραφα που φέρουν βεβαίωση καταχώρισης από δημόσια αρχή), τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία και είναι θεωρημένα κατά τα διεθνή νόμιμα, προκειμένου κατά την προσκόμισή τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διαπιστώνεται ότι πράγματι η αποζημίωση καταβλήθηκε λόγω της διακοπής της σχέσεως εργασίας στην αλλοδαπή.
8. Στην περίπτωση που υπάρχει διμερής Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν τις διατάξεις του άρθρου της οικείας Σύμβασης σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από απασχόληση, δηλαδή εξετάζουν εάν υπάρχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε μία εκ των συμβαλλομένων χωρών ή εάν και οι δύο χώρες έχουν δικαίωμα φορολόγησης. Εξάλλου, σύμφωνα με τα σχόλια της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (επικαιροποιημένη έκδοση 2017) επί του άρθρου 15 αυτής, το εισόδημα αποζημίωσης από απασχόληση

εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο. Στο συνημμένο Παράρτημα αποτυπώνονται οι εν ισχύ ΣΑΔΦ και το εκάστοτε εφαρμοστέο άρθρο για τη φορολόγηση του εισοδήματος από απασχόληση.

9. Όταν έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί φόρος στην αλλοδαπή και προβλέπεται η πίστωση του, δηλαδή είτε δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, είτε το εισόδημα αποκτάται από χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ, η οποία προβλέπει ότι έχουν και οι δύο χώρες δικαίωμα φορολόγησης και περιλαμβάνει διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν την μέθοδο της πίστωσης, τότε προκειμένου οι φορολογούμενοι να τύχουν της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να συνυποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1026/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β' 170). Η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ), με την επιφύλαξη των διατάξεων τυχόν εφαρμοστέας ΣΑΔΦ, η οποία υπερισχύει του άρθρου 9 του ΚΦΕ.
10. Σε περίπτωση που η αποζημίωση αυτή καταβλήθηκε στα φορολογικά έτη 2021 και προηγούμενα, για τα οποία δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη κωδικών 387-388 στο έντυπο Ε1, υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση (ή εκπρόθεσμη αρχική) για την αναγραφή της αποζημίωσης λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας για μισθωτή υπηρεσία παρασχεθείσα στην αλλοδαπή, και ο φόρος αποδίδεται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, εργαζόμενο. Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είτε μέσω της εφαρμογής «τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη «myAADE», είτε με φυσικό φάκελο με συστημένη επιστολή ή υπηρεσία ταχυμεταφοράς, είτε με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Εναλλακτικά μπορεί να υποβληθεί δήλωση, ηλεκτρονικά, με επιφύλαξη, η εκκαθάριση της οποίας πραγματοποιείται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
11. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., αφού ελέγξει τα αναφερόμενα στις παραγράφους 7, 8 και 9 της παρούσας, εκκαθαρίζει τη δήλωση για τα φορολογικά έτη 2021 και προηγούμενα, κατά περίπτωση ως εξής:
- α) Όταν το ποσό της αποζημίωσης είναι μέχρι 60.000 ευρώ, αναγράφεται ακέραιο στους κωδικούς 657-658 του Πίνακα 6 της δήλωσης (αφού είναι ποσό αφορολόγητο και απαλλασσόμενο της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ), όπως ακριβώς ισχύει και για το εισόδημα της ίδιας κατηγορίας ημεδαπής προέλευσης και η δήλωση οριστικοποιείται. Στην περίπτωση αυτή δεν τίθεται θέμα πίστωσης φόρου αλλοδαπής, ακόμα και αν έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί και προβλέπεται η πίστωση του, αφού δεν προσδιορίζεται φόρος ημεδαπής.
- β) Όταν το ποσό της αποζημίωσης υπερβαίνει το όριο των 60.000 ευρώ και δεν έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί φόρος στην αλλοδαπή ή δεν προβλέπεται από την οικεία

ΣΑΔΦ πίστωση του φόρου αλλοδαπής, βεβαιώνεται σε χειρόγραφο κατάλογο, από το υποσύστημα των εσόδων, το ποσό του φόρου που αναλογεί, υπολογισμένο σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ. Στη συνέχεια, αναγράφεται στους κωδικούς 657-658 το ποσό της αποζημίωσης που απομένει αφού αφαιρεθεί ο φόρος που βεβαιώθηκε και η δήλωση οριστικοποιείται.

γ) Όταν το ποσό της αποζημίωσης υπερβαίνει το όριο των 60.000 ευρώ και έχει παρακρατηθεί ή καταβληθεί φόρος στην αλλοδαπή, ο οποίος υπολείπεται του ποσού του φόρου που αναλογεί βάσει της κλίμακας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. κι εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις πίστωσης του φόρου αλλοδαπής, βεβαιώνεται σε χειρόγραφο κατάλογο, από το υποσύστημα των εσόδων, το ποσό του φόρου που αναλογεί, υπολογισμένο σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, μειωμένο όμως κατά το ποσό του φόρου αλλοδαπής. Στη συνέχεια, αναγράφεται στους κωδικούς 657-658 το ποσό της αποζημίωσης που απομένει αφού αφαιρεθούν ο φόρος που βεβαιώθηκε, καθώς και ο πιστωθείς φόρος αλλοδαπής. Σε περίπτωση που ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή είναι ίσος ή υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, στους κωδικούς 657-658 αναγράφεται το ποσό της αποζημίωσης μειωμένο κατά το ποσό του φόρου της αλλοδαπής μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 9 Κ.Φ.Ε.) και η δήλωση οριστικοποιείται.

12. Ελλείψει δικαιολογητικών που αποδεικνύουν ότι πρόκειται για αποζημίωση λόγω λύσης εργασιακής σχέσης, το εισόδημα θα μεταφέρεται στους κωδικούς 389-390 ή 391-392 του υποπίνακα 4Α κατά περίπτωση και θα φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία αλλοδαπής προέλευσης.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Επισυνάπτεται: Παράρτημα «Πίνακας ΣΑΔΦ»

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Όλες οι Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο του Γενικού Δ/ντή Φορολογίας
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Δ/νση Επιχειρησιακών Διαδικασιών
5. Δ/νση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
8. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α'
9. Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων – Τμήμα Α'