



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 28/08/2014

Αριθμός απόφασης: 2520

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 30/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου σχετικά με την με αριθ.πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2012 και κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματός του & ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 26/08/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ.αριθμ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2012.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων είναι δημόσιος υπάλληλος και υπηρετεί στο Υπουργείο Εθνικής Άμυνας ως Κατά τη διάρκεια του έτους 2011 υπηρέτησε, κατόπιν σχετικής τοποθέτησης, σε αρχή της Ελλάδας στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα Κατά την παραμονή του στο εξωτερικό, και προς αντιμετώπιση των αυξημένων δαπανών διαβίωσης στην αλλοδαπή, έλαβε επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή το οποίο ανήλθε σε ποσό ύψους 44.780,45€.

Για το οικονομικό έτος 2012 υπέβαλε την υπ.αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωνε ατομικό φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 35.431,60€. Το εισόδημα αυτό αναλύεται σε ποσό 24.538,14€ που αφορά τις τακτικές αποδοχές του εσωτερικού και σε ποσό 10.893,46€ που αφορά τμήμα από το παραπάνω αναφερόμενο επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή. Το τελευταίο ποσό δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, λόγω συγγνωστής πλάνης όπως ισχυρίζεται ο ίδιος, ως φορολογητέο εισόδημα και κατά συνέπεια φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες με την ισχύουσα κλίμακα. Επιπλέον το σύνολο του ως άνω ποσού επιδόματος, ήτοι ποσό 44.780,45€ προσμετρήθηκε στην επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/11, με συνέπεια να του επιβληθεί εισφορά επί του αθροίσματος του επιδόματος αυτού και των λοιπών εισοδημάτων του, συνολικά δηλαδή επί ποσού 70.133,39€ και με συντελεστή 3%, ενώ όπως ισχυρίζεται η εισφορά έπρεπε να υπολογισθεί επί ποσού 25.352,94€ (70.133,39€-44.780,45€) και με συντελεστή 2%. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω υπολογίστηκε καταβλητέα εκ μέρους του εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.104,00€ αντί ποσού 507,06€.

Για το λόγο αυτό ο προσφεύγων στις υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου την υπ.αριθμ. τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2012, με την οποία τροποποιούσε την αρχικώς υποβληθείσα από τον ίδιο δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, με μείωση του φορολογητέου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες κατά το ποσό των 10.893,46€ και περαιτέρω ζητούσε να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με την ως άνω τροποποίηση, να του επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου καθώς και η αναλογούσα έκτακτη εισφορά.

Επί της ανωτέρω αίτησης του προσφεύγοντος η Δ.Ο.Υ. αποφάνθηκε αρνητικά με την υπ.αριθμ. έγγραφη απάντησή της.

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ. /30-06-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, με την οποία ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή του.
- Γίνει δεκτή η κατατεθείσα στην αντίδικο Δ.Ο.Υ. με αρ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματός του οικ.έτους 2012.

- Ακυρωθεί η επί της ως άνω ανακλητικής/τροποποιητικής του δήλωσης με αρ. πρωτ. αρνητική απάντηση της αντίδικου Δ.Ο.Υ..
- Ακυρωθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματός του και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ.έτους 2012 και να διαταχθεί το αντίδικο Ελληνικό Δημόσιο να προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του οικ.έτους 2012 και να του επιστραφεί εντόκως από την κατάθεση της προσφυγής του ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος που θα προκύψει καθώς και το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.596,94€ (2.104,00€-507,06€).

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ποσό του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή καλύπτει πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό και καταβάλλεται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα. Συνεπώς η παροχή αυτή είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα .
- Η φορολόγηση του εν λόγω επιδόματος προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων 78§1 και 4, 4§5 του Συντάγματος και 4§1 και 45§1 του Ν. 2238/94.
- Η απαρίθμηση στο άρθρο 45§4 Ν. 2238/94 περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Με την απόφαση 1840/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής δεν επιτρέπεται κατά τα άρθρα 4§5 και 78§1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.
- Καθότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν αποτελεί εισόδημα δεν επιτρέπεται να προσμετράται στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 (Δ.ΠΡ.ΠΕΙΡΑΙΩΣ 2714/2012).

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 ορίζεται: «*Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.*» (Σχ. η ΠΟΛ 1174/2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την §10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (ΦΕΚ Α΄54) και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β΄ του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1997 έως και 31.12.2009) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην §3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που

απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47§3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24§5 περ. α' του ν. 3867/2010 (ΦΕΚ Α 128) και ίσχυσε σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 21 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α'66) από 01.01.2010 μέχρι 31.12.2011) «αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

Επειδή η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14§4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων αιτείται την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά το οικον. έτος 2012, το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50% αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 του ν. 2238/94 και επομένως δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011–2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

- α).....
- β).....

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.....»

Επειδή, η κατά το άρθρο 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 38 παρ.2 εδαφ. Α΄ του ν. 3986/2011 επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας υπαγορεύθηκε από λόγους δημοσίου συμφέροντος, καθόσον, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, η επιβολή αυτής κρίθηκε αναγκαία για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης κατά την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο εθνικό χρέος και υπ΄αυτήν την έννοια δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /30-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής, του προσφεύγοντος

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

Ποσό πληρωμής: 10.516,02€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθ. ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012 (Αριθ.χρημ.καταλ) της Γ.Γ.Δ.Ε .

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).