



+

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604 534

**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα, 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2546

## 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Παπάγου, οδός ....., κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί του υπ' αριθμ. .... /25.09.2017 αιτήματος του προσφεύγοντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ/κών ετών 2015 και 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.01.2018 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 04.07.2016 την υπ' αριθμ. ...., κοινή με τη σύζυγό του, δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015** όπου δήλωσε, μεταξύ άλλων, **εισόδημα το**

οποίο απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο, χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 659) το ποσό των 126.270,78 €. Βάσει της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η από 28.07.2017 και με αρ. ειδ/σης ..... (ΑΧΚ ..... /2) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία υπολογίσθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ως άνω εισοδήματος ποσού 7.576,34 €.

Για το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 07.07.2017 την υπ' αριθμ. ...., κοινή με τη σύζυγό του, δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορ/κού έτους 2016** όπου δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα το οποίο απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο, χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 659) το ποσό των 64.732,49 €. Βάσει της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η από 28.07.2017 και με αρ. ειδ/σης ..... (ΑΧΚ ..... /9) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία υπολογίσθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ως άνω εισοδήματος ποσού 3.591,17 €.

Κατόπιν, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ την υπ' αριθμ. πρωτ. .... /25.09.2017 αίτησή του περί τροποποίησης των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ως προς το εισόδημά του από τον ....., το οποίο δεν έπρεπε να δηλωθεί στον κωδ. 659 ως εισόδημα που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος αλλά υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης αλλά στον κωδ. 657 ως εισόδημα που απαλλάσσεται και της εισφοράς αλληλεγγύης. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. καθώς παρήλθε άπρακτη η τρίμηνη προθεσμία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της ανωτέρω σιωπηρής απόρριψης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα i) με την ΠΟΛ 1014/2010 προκύπτει ότι τα εισοδήματα που λαμβάνουν οι υπάλληλοι του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) δεν προσμετρώνται για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς (άρθρ.18 ν. 3759/2009), ii) με την από 13.02.1946 Σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών οι εν λόγω υπάλληλοι εξαιρούνται από τη φορολόγηση των μισθών τους, iii) με την από 21.11.1947 Σύμβαση αναφορικά με τα Πρόνομια και τις Ασυλίες των Εξειδικευμένων Οργανισμών των Ηνωμένων Εθνών οι εν λόγω υπάλληλοι εξαιρούνται επίσης από τη φορολόγηση των μισθών τους και iv) με το Παράρτημα της ως άνω Σύμβασης περιλαμβάνεται και ο Διεθνής Οργανισμός Χρηματοδοτήσεων (International Finance Corporation – IFC) στον οποίο εργάζεται ο προσφεύγων.
- Σύμφωνα i) με το καταστατικό του Διεθνούς Οργανισμού Χρηματοδότησης (IFC) οι εν λόγω μισθοί απαλλάσσονται από κάθε φορολογική επιβάρυνση και ii) με την πρόσφατη υπ' αριθμ. 30/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κρίθηκε ότι οι υπάλληλοι του NATO δεν υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν. 3986/2011 ορίσθηκαν τα κάτωθι:

«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. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματα του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) [...]».

**Επειδή** με το άρθρο 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του **ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίσθηκαν τα κάτωθι για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

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

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

**Επειδή** με το άρθρο 4 της **ΠΟΛ 1099/09.04.2014** «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν. 3986/11 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», μετά την κατάργηση του Ν. 2238/94 και την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/13» διευκρινίσθηκαν τα κάτωθι:

«4. Περαιτέρω, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 5.β' του άρθρου 38 του Ν. 4024/11, **εξαιρούνται** από την επιβολή της ειδικής εισφοράς τα ακόλουθα εισοδήματα:

α) τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό και άνω.

β) οι αποζημιώσεις των μισθωτών, λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης και

γ) οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4153/1961, αν. Ν. 513/1968, Ν. 103/1975 και Ν. 303/1976.

Επιπλέον, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραπάνω παραγράφου και της περίπτωσης Θδ' του άρθρου 138 του Ν. 4052/2012, εξαιρούνται τα εισοδήματα των μακροχρόνια άνεργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα άνεργων του ΟΑΕΔ, Γ.Ε.Ν.Ε. και ΕΤΑΠ - ΜΜΕ και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τα συγκεκριμένα ταμεία, εφόσον δεν έχουν κατά τον χρόνο της βεβαίωσης πραγματικά εισοδήματα. Επίσης, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων της υποπαραγράφου ΙΑ 2 της παραγράφου ΙΑ του Ν. 4093/2012 και το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του Ν.4141/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7.β' της υποπαραγράφου Β.2. της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του κεφαλαίου Β' του Ν. 4254/14.

Επισημαίνεται ότι, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά στις αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 8ης Απριλίου 1965 (όπως ισχύει σήμερα) καθώς και **στις αμοιβές των λοιπών προσώπων που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1014/22-2-2010.**

Τέλος, δεν επιβάλλεται εισφορά στις αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή (ενώ αντίθετα υπόκεινται σε εισφορά όσες δίδονται επί της παραγωγής), ούτε στα ποσά που συμπληρώνονται στη δήλωση προκειμένου να καλύψουν τεκμήρια, ενώ δεν αποτελούν εισόδημα, πχ. διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ.».

**Επειδή με την ΠΟΛ 1014/22.02.2010 «Μη επιβολή έκτακτης εφάπαξ εισφοράς σε εισοδήματα που εμπίπτουν σε απαλλακτικές διατάξεις διεθνών συμβάσεων που έχει υπογράψει η Ελλάδα»** διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«1. Με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 (ΦΕΚ Α'68) επιβλήθηκε έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008, που υπερέβαινε τις 60.000 ευρώ και ανεξάρτητα αν φορολογείτο με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόταν της φορολογίας. Περαιτέρω, με βάση την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, για την υποβολή της υπόψη εισφοράς δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994. [...]

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι τα εισοδήματα που αναφέρονται πιο κάτω **δεν προσμετρώνται** για την επιβολή της εισφοράς:

α) μισθοί, ημερομίσθια και λοιπές αποδοχές που καταβάλλουν οι Κοινότητες στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους επί των οποίων επιβάλλεται φόρος υπέρ των Κοινοτήτων και δεν επιβαρύνονται με εθνικούς φόρους, σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Απριλίου 1965(όπως ισχύει σήμερα).

β) συντάξεις αναπηρίας, αρχαιότητας ή ζώντων, οι οποίες καταβάλλονται από τις Κοινότητες, αποζημιώσεις που προβλέπονται σε περίπτωση οριστικής λήξεως των καθηκόντων σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού(ΕΟΚ, ΕΥΡΑΤΟΜ, ΕΚΑΧ) αριθμός 259/68 άρθρο 2 αυτού, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) αποδοχές που καταβάλλονται στα πρόσωπα που υπηρετούν στα Δικαστήρια των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, στην Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, στην Ευρωπαϊκή Τράπεζα

Επενδύσεων, στην Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Φαρμάκων, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

δ) αποδοχές και λοιπές απολαβές που καταβάλλει στα μέλη και το προσωπικό της η EUROPOL (όχι συντάξεις και ετήσιες πρόσοδοι που καταβάλλονται σε πρώην μέλη του προσωπικού της Ευροπόλ) οι οποίες υπόκεινται σε φόρο υπέρ της EUROPOL και απαλλάσσονται από τον φόρο της εθνικής νομοθεσίας, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Ν. 2630/1998, με τον οποίο κυρώθηκαν τα Πρωτόκολλα του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και του άρθρου 41 παρ. 3 της Σύμβασης για την ίδρυση Ευρωπαϊκής Αστυνομικής Υπηρεσίας(Σύμβαση EUROPOL).

ε) μισθοί, ημερομίσθια και λοιπές αποδοχές(όχι οι συντάξεις) που καταβάλλονται από το Ευρωπαϊκό Γραφείο Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας, οι οποίες, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 16 του νόμου 1607/1986 (ΦΕΚ 85 Α'), με τον οποίο κυρώθηκε η σύμβαση για την χορήγηση ευρωπαϊκών διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας(μαζί με τον εκτελεστικό κανονισμό και τα τέσσερα πρωτόκολλα) που υπογράφηκε στο Μόναχο στις 5.10.1973, απαλλάσσονται του εθνικού φόρου, καθώς και απολαμβάνουν των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

στ) αποδοχές γενικά που καταβάλλονται από τις Κοινότητες στα μέλη των οργάνων της το προσωπικό της και στα πρόσωπα που υπάγονται στον πιο πάνω Κανονισμό για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με βάση τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο της εθνικής νομοθεσίας.

ζ) αποδοχές και απολαβές που καταβάλλει ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) στους υπαλλήλους του, που υπηρετούν στο εξωτερικό, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του πέμπτου άρθρου τμήμα 18(β) της Σύμβασης για τα προνόμια και Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών της 13-2-1946, που κυρώθηκε με τον Ν. 412/24.09.1947 ΦΕΚ Α' 205, με βάση τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο της εθνικής νομοθεσίας.».

Επειδή με το πέμπτο άρθρο τμήμα 18 (β) της Σύμβασης για τα Προνόμια και τις Ασυλίες των Ηνωμένων Εθνών της 13.02.1946, που κυρώθηκε με τον ν. 412/24.09.1947 (ΦΕΚ Α' 205), ορίζονται τα εξής: «Οι υπάλληλοι του Οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών: α) [...] β) θα απαλλάσσονται παντός φόρου επί των αποδοχών και απολαυών των καταβαλλόμενων υπό του Ο.Η.Ε. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 6, ενότητα 19β της Σύμβασης αναφορικά με τα Προνόμια και τις Ασυλίες των Εξειδικευμένων Οργανισμών των Ηνωμένων Εθνών («Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies») της 21.11.1947, προβλέπεται ότι «οι υπάλληλοι των Εξειδικευμένων Οργανισμών θα απολαμβάνουν τις ίδιες εξαιρέσεις από τη φορολόγηση όσον αφορά τους μισθούς και τις απολαβές που λαμβάνουν από τους Εξειδικευμένους Οργανισμούς και υπό τις ίδιες συνθήκες που απολαμβάνουν οι υπάλληλοι των Ηνωμένων Εθνών.», ενώ στο Παράρτημα («Annex») XIII της ως άνω Σύμβασης, στην οποία έχει προσχωρήσει η Ελλάδα στις 21.09.1977, περιλαμβάνεται ως Εξειδικευμένος Οργανισμός μεταξύ άλλων και ο Διεθνής Οργανισμός Χρηματοδοτήσεων («International Finance Corporation – IFC»). Περαιτέρω, στο άρθρο 6, ενότητα 9β του ν. δ. 3759/23.09.1957 (ΦΕΚ Α 191) «Περί κυρώσεως Διεθνούς Συμφωνίας δια την ίδρυσιν Διεθνούς Οργανισμού Χρηματοδοτήσεως» προβλέπεται ότι «Ουδείς επιβάλλεται φόρος επί των μισθών και αποδοχών των καταβαλλομένων υπό του Οργανισμού εις

τους Διευθυντές, Αναπληρωτές, τα στελέχη ή τους υπαλλήλους του Οργανισμού οι οποίοι δεν είναι πολίται ή υπήκοοι της χώρας ή άλλοι ομοεθνείς».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **30/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ**, την οποία επικαλείται ο προσφεύγων, κατόπιν του ερωτήματος «αν οι υπάλληλοι του ΝΑΤΟ, που είναι Έλληνες υπήκοοι ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και υπάγονται στις κατηγορίες «διεθνές προσωπικό» του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και «πολιτικό προσωπικό» συμμαχικού Στρατηγείου, υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ», κρίθηκαν τα κάτωθι:

« [...] 22. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνιστά μεν επιβάρυνση, που δεν έχει όμως ως αντικείμενο τα εισοδήματα επί των οποίων επιβάλλεται, τουτέστιν δεν συνιστά φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.). Πράγματι, τα εισοδήματα θεωρήθηκαν απλώς, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας των υπόχρεων και συνεπώς αποτελούν το κριτήριο και κατ' ακολουθίαν τη βάση της επιβολής της εισφοράς, κατά τρόπο ώστε να μπορεί να προϋπολογισθεί το αναμενόμενο να συγκεντρωθεί ποσό και να επιβαρυνθούν οι φορολογούμενοι, σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν.

23. Ενώ λοιπόν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Ε., παρά ταύτα - ενταχθείσα στην προσπάθεια εξόδου της χώρας από την οικονομική κρίση - συνιστά φορολογική επιβάρυνση, δηλαδή είδος φορολογίας, που επιβλήθηκε στο πλαίσιο της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος στον κοινό νομοθέτη, προς επιλογή και διαμόρφωση του κατάλληλου φορολογικού συστήματος. Συνεπώς, η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση, που συνεπάγεται περιορισμό των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων, εις βάρος των οποίων επιβάλλεται, εμπίπτει στην έννοια των, ως άνω ερμηνευομένων, διατάξεων των άρθρων 19 της συμβάσεως της Οττάβα, 7 παρ. 2 του Πρωτοκόλλου των Παρισίων και 8 της από Σεπτεμβρίου 1999 συμβάσεως μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του SHAPE και, κατ' ακολουθίαν, τα μέλη του ενδιαφέροντος εν προκειμένω προσωπικού, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν την ελληνική υπηκοότητα, δεν υπόκεινται σ' αυτήν για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ. Αντίθετη άποψη θα είχε ως συνέπεια την παραβίαση διατάξεων διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί με νόμο και έχουν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, αυξημένη ισχύ, επιπλέον δε, θα συνιστούσε και αθέτηση διεθνούς υποχρεώσεως της χώρας.

[...]

27. Ενόψει των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι οι υπάλληλοι του ΝΑΤΟ, που είναι Έλληνες υπήκοοι ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και υπάγονται στις κατηγορίες «διεθνές προσωπικό» του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και «πολιτικό προσωπικό» συμμαχικού Στρατηγείου, δεν υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το ΝΑΤΟ».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **13/2018 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** κρίθηκε ότι «η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ (ν. 4172/2013), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ.9 του ν. 4387/2016 δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιαδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής

Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους».

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων εργάζεται στον ..... από τις 10 Ιουνίου 2011, σύμφωνα με την από 05.09.2017 βεβαίωση του ως άνω οργανισμού. Σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016, δήλωσε ως εισόδημα το οποίο απαλλάσσεται από το φόρο ή φορολογείται με ειδικό τρόπο, χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 659) το ποσό των 126.270,78 € για το 2015 και το ποσό των 64.732,49 € για το 2016, τα οποία προσμετρήθηκαν για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Με την υπ' αριθμ. πρωτ. .... /25.09.2017 αίτησή του στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ αιτήθηκε την τροποποίηση των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ως προς το εισόδημά του από τον ....., το οποίο δεν έπρεπε να δηλωθεί στον κωδ. 659 ως εισόδημα που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος αλλά υπόκειται σε εισφορά αλλ/γύς αλλά στον κωδ. 657 ως εισόδημα που απαλλάσσεται και της εισφοράς αλλ/γύης.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται με τις ως άνω διατάξεις ότι εφόσον ο εν λόγω διεθνής οργανισμός, στον οποίο εργάζεται, υπάγεται στον Οργανισμό των Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) εκτός της απαλλαγής που τυγχάνει από το φόρο εισοδήματος για αυτές τις αποδοχές του, θα έπρεπε οι εν λόγω αποδοχές να μην υπόκεινται και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρ. 29 του ν. 3986/2011. Ωστόσο, οι εξαιρέσεις από την επιβολή της εισφοράς αλλ/γύης βάσει της ΠΟΛ 1099/2014 η οποία παραπέμπει στην ΠΟΛ 1014/2010 αναφέρεται ρητά στους υπαλλήλους του Οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) που υπηρετούν στο εξωτερικό και όχι στους υπαλλήλους που υπηρετούν στους λοιπούς διεθνείς οργανισμούς που υπάγονται στον Ο.Η.Ε. στην Ελλάδα όπως ο προσφεύγων.

Περαιτέρω, η επικαλούμενη **30/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** έκρινε συγκεκριμένα ότι οι υπάλληλοι του NATO, που είναι Έλληνες υπήκοοι ή φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και υπάγονται στις κατηγορίες «διεθνές προσωπικό» του Οργανισμού της Συνθήκης του Βορείου Ατλαντικού και «πολιτικό προσωπικό» συμμαχικού Στρατηγείου, δεν υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους μισθούς και τις εν γένει αποδοχές που λαμβάνουν από το NATO. Συνεπώς, η εν λόγω γνωμοδότηση δεν δύναται να εφαρμοσθεί για την υπό κρίση περίπτωση καθώς ερείδεται επί διαφορετικών ζητημάτων. Άλλωστε, σύμφωνα με την μειοψηφία της εν λόγω γνωμοδότησης:

«24. [...] ναι μεν με την υπ' αριθ. 70/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κρίθηκε ότι απαλλάσσονται της φορολογίας οι αποδοχές των ως άνω στελεχών του «πολιτικού προσωπικού του NATO», πλην όμως, τα εν λόγω στελέχη δεν χαίρουν απαλλαγής και από την επιβληθείσα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Και τούτο, διότι, κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως έχει διαμορφωθεί παγίως κατά τις τελευταίες δεκαετίες, σε ανάλογες με την προκείμενη περιπτώσεις επιβολής ειδικών ή εκτάκτων εισφορών, γίνεται ερμηνευτικώς δεκτό ότι αυτές συνιστούν επιβαρύνσεις οι οποίες δεν έχουν ως αντικείμενο τα εισοδήματα, τούτέστι δεν αποτελούν φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά ότι τα εισοδήματα αυτά αποτέλεσαν απλώς το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής κάθε έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, αλλά και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι, κατά τεκμήριο, ευπορότεροι πολίτες. Επομένως, αφού η εν λόγω εισφορά, κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας, δεν επιβάλλεται επί των αποδοχών του υπαλλήλου, η επιβολή της, αυτή καθαυτή, δεν συνεπάγεται τη διαφοροποίηση των αποδοχών του δικαιούχου,

γιατί δεν αποτελεί, κατά νόμο, επιβάρυνση αυτών, αλλά αυτοτελές βάρος που συνδέεται μάλιστα με την ανάγκη κάλυψης αδήριτων δημοσιονομικών αναγκών της χώρας.

25. Η ως άνω ερμηνευτική θέση ενδυναμώνεται εν προκειμένω και από τη ρητή πρόβλεψη της διατάξεως του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά την οποία, 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. Μάλιστα δε, στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Οι εν λόγω ρυθμίσεις επιβεβαιώνουν, ασφαλώς, έτι περαιτέρω, ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν διαθέτει τα εννοιολογικά στοιχεία που επιτρέπουν την ταύτιση αυτής με φόρο εισοδήματος, ο οποίος, εξ ορισμού, επιβάλλεται επί του φορολογουμένου καθαρού εισοδήματος (βλ. άρθρ. 1 και 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 και 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013), όχι δε και επί του απαλλασσόμενου τοιούτου.

Κατά συνέπεια, οποιαδήποτε ερμηνευτική επέκταση της προαναφερθείσας, αναμφισβήτητης, φορολογικής απαλλαγής των αποδοχών των πιο πάνω στελεχών του ΝΑΤΟ και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθίσταται σαφώς απαγορευτική, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές. Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από την εισφορά αλληλεγγύης, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους αναπήρους και μακροχρόνια ανέργους, ως και της περιπτώσεως 7 της υποπαραγράφου Β2 του άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014, Α' 85 για τριτέκνους-πολυτέκνους), επομένως, ελλείψει ρητών απαλλακτικών διατάξεων και για τα ως άνω στελέχη του ΝΑΤΟ, δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής αυτών από της εισφοράς, μη συγχωρουμένης, κατά τα λεχθέντα, της διασταλτικής ερμηνείας και εφαρμογής των ως άνω απαλλακτικών ρυθμίσεων.

Σε κάθε περίπτωση, η σοβαρότητα του λόγου επιβολής της προκείμενης ειδικής εισφοράς, όπως εναργώς καταγράφεται στην οικεία εισηγητική έκθεση (δηλ. η ανάγκη αντιμετώπισης της πρωτοφανούς δημοσιονομικής κρίσης και προστασίας του γενικότερου δημοσίου συμφέροντος) αποκλείει, εν προκειμένω, οποιαδήποτε σκέψη προς ερμηνευτική αποδοχή απαλλαγών μη ρητώς και ειδικώς προβλεπομένων από τον νόμο.

26. Περαιτέρω, το επιχείρημα της γνώμης που πλειοψήφησε, κατά το οποίο στο άρθρο 27 της Συμβάσεως της Βιέννης καθιερώνεται ο βασικός κανόνας, σύμφωνα με τον οποίο τα συμβαλλόμενα μέρη δεν δύνανται να επικαλεσθούν τις διατάξεις του εσωτερικού τους δικαίου, ως δικαιολογία για την μη τήρηση μιας διεθνούς συνθήκης, είναι μεν ορθό, υπό την απαραίτητη, όμως, προϋπόθεση ότι η απαγόρευση επιβολής του συγκεκριμένου βάρους αποτελεί ρητό όρο της διεθνούς συνθήκης, κάτι που δεν συμβαίνει εν προκειμένω, αφού η εισφορά αλληλεγγύης, ως ειδική επιβάρυνση, κείται εκτός του ρυθμιστικού πεδίου όλων των απαλλακτικών διατάξεων των συναφών συμβάσεων που διέπουν τις σχέσεις του ΝΑΤΟ με τα κράτη - μέλη του.

Ασφαλώς δε η προτεινόμενη διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων των εν λόγω συμβατικών κειμένων (έστω και επί τη βάσει κάποιας υποτιθέμενης ή αληθούς συμβατικής ratio) θα διασπάσει ανεπιτρέπτως την έκταλαι τηρούμενη ερμηνευτική μεθοδολογία της νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων, περί επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (και δη των απαλλακτικών τοιούτων), κατ' απόλυτη προσήλωση στη γραμματική αυτών διατύπωση και κατά παράβλεψη της μη ρητώς εκφρασθείσας απαλλακτικής νομοθετικής βουλήσεως. Άλλωστε, οποιαδήποτε σκέψη περί επιβαλλόμενης διαφοροποιημένης ερμηνευτικής προσεγγίσεως των διατάξεων των ημεδαπών νομοθετημάτων σε σχέση με τις διατάξεις των κυρωθεισών διεθνών συμβάσεων θα αποτελούσε αξίωση μη ανεκτή από την ελληνική έννομη τάξη, αφού θα συνέβαλλε στην μη ισότιμη μεταχείριση των φορολογικών υποκειμένων από την Ελληνική Πολιτεία».

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... (**ΑΦΜ** .....).

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορ/κό έτος 2015: Ποσό πληρωμής: 5.208,56 €**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αριθμ. ειδοπ. .... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ ..... ) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

**Φορ/κό έτος 2016: Ποσό πληρωμής: 1.313,32 €**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αριθμ. ειδοπ. .... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (ΑΧΚ ..... ) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.