



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

16.12.2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

4391

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604563

ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α) , και β) κατοίκων κατά της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν.ΣΜΥΡΝΗΣ επί των με αρ. πρωτ για τον α'προσφεύγοντα και για για την β'προσφεύγουσα

,τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013-2014 , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5 . Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) , και β) ,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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή των προσφευγόντων στη Δ.Ο.Υ Ν.ΣΜΥΡΝΗΣ επί των με άριθ. Πρωτ. για τον α' προσφεύγοντα και για την β' προσφεύγουσα, τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν, οικονομικών ετών 2013-2014, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά τους περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας Εισφοράς Αλληλεγγύης του α.29 Ν.3986/2011 .

Οι ως άνω τροποποιητικές (ή τροποποιητικές/ανακλητικές, κατά περίπτωση) δηλώσεις αφορούν τη μείωση του δηλωθέντος (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 ως εξής :

Α) Για τον α' προσφεύγοντα ,κατά τα ποσά των €72.448,89 και € 74.957,52, αντιστοίχως, ως μη υποκείμενα σε φορολογία και την μη προσμέτρηση των αντίστοιχων ποσών στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης οικον.ετών 2013-2014 σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011. Τα εν λόγω ποσά αντιστοιχούν σε ποσοστό 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (μετά την αφαίρεση των προσαυξήσεων κατοικίας και τέκνων καθώς και των νομίμων κρατήσεων), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94.

Β)Για την β' προσφεύγουσα ,κατά τα ποσά των €39.815,28και €46.450,92, αντιστοίχως, ως μη υποκείμενα σε φορολογία και την μη προσμέτρηση των αντίστοιχων ποσών στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης οικον. ετών 2013-2014 σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011. Τα εν λόγω ποσά αντιστοιχούν σε ποσοστό 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (μετά την αφαίρεση των προσαυξήσεων κατοικίας και τέκνων καθώς και των νομίμων κρατήσεων), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94.

Η προσφεύγοντες με τις υπ' αρ. και υποβληθείσες από κοινού δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013-2014 δήλωσαν στον κωδικό 659 «εισοδήματα που απέκτησαν το 2013 και 2014, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., ΕΠΕ, κτλ.» κατά τα ποσά που αναφέρονται ως άνω ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξαν ως υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών κατά τη διάρκεια του έτους 2012 και 2013.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της αρνητικά τεκμαιρώμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν.ΣΜΥΡΝΗΣ την αποδοχή των υποβληθεισών αιτήσεων περί ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013, και 2014, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την επιστροφή της αχρεωστήτως καταβληθείσας Εισφοράς Αλληλεγγύης του αρ. 29 Ν.3986/2011, για κάθε ένα από τα εν λόγω έτη εντόκως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 47 § 3 του Κ.Φ.Ε. δεν εμπίπτει στην έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, επομένως δεν πρέπει να προσμετρείται στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
- Με βάση την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση που λήφθηκε από την Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και επομένως δεν επιτρέπεται να υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος αυτοτελώς ή άλλως.
- Με βάση την υπ' αριθμ. 4203/2015 απόφαση που λήφθηκε από το Συμβούλιο Επικρατείας (Τμήμα Β' 7μελές) το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής και ο επ' αυτού φόρος δεν επιτρέπεται να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της έκτακτης εισφοράς.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την [παράγραφο 5β' του άρθρου 38](#) του ν. [4024/2011](#)) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού, β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού, 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, δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β' 1835/17-8-2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1149/2013 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το οικονομικό έτος 2013, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς:

α) τα πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί και οι κινητικά ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, συνεπώς και όσοι έχουν βαριά κινητική αναπηρία 80% ακριβώς,

β) τα εισοδήματα της παρ. [1 του άρθ. 14](#), δηλαδή οι αποζημιώσεις λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης,

γ) τα εισοδήματα της περ. γ' της παρ. 4 του άρθ. 45 Ν 2238/94, δηλαδή οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές,

δ) οι άνεργοι οι οποίοι, κατά την **30/04/2013**, λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον ΟΑΕΔ ή είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο των ανέργων του εν λόγω οργανισμού για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες, ούτως ώστε να χαρακτηρίζονται μακροχρόνια άνεργοι. Επιπρόσθετη δε προϋπόθεση είναι να δηλώσουν υπεύθυνα ότι δεν έχουν κατά το χρόνο της βεβαίωσης της εισφοράς πραγματικά εισοδήματα άλλης πηγής εκτός από αυτά που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες ΣΤ' πηγής, δηλαδή εισοδήματα Α', Γ, Δ', Ε' και Ζ' πηγής.

Επιπλέον οι άνεργοι που λαμβάνουν κατά την **31^η Ιανουαρίου 2014** επίδομα ανεργίας από τον ΟΑΕΔ, το ΓΕΝΕ ή το ΕΤΑΠ - ΜΜΕ ή είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο των ανέργων των παραπάνω οργανισμών για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες, ούτως ώστε να χαρακτηρίζονται μακροχρόνια άνεργοι. Επιπρόσθετη δε προϋπόθεση είναι να δηλώσουν υπεύθυνα ότι δεν έχουν κατά το φορολογικό έτος 2014 πραγματικά εισοδήματα που προέρχονται από Α', Γ', Δ', Ε' και Ζ' πηγή και επιπλέον μέχρι την ημερομηνία της αίτησης ούτε από ΣΤ' πηγή, και ε) οι αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Πρωτοκόλλου περί Προνομίων, οι αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή και τα ποσά που δηλώνονται στους κωδικούς 781 -782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λ.π), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα.

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην [παρ. 2 του άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#) και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 και 1149/2013 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή εν προκειμένω, το υπό κρίση επίδομα αλλοδαπής, καταρχήν δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και στην εκδοθείσα, κατ' εφαρμογή αυτών, ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Υπουργική Απόφαση.

Επειδή, ωστόσο, με την 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο προβλέφθηκε, ελάμβαναν οι υπάλληλοι που υπηρετούσαν στην αλλοδαπή *«προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβιώσεως σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα...»*.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την πρόσφατη 4203/2015 απόφαση του ΣτΕ *«η κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε... ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσεως στο άνω ορισμένου ορίου ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, των φυσικών προσώπων, που προκύπτει κατά τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2010 έως και 2014, το δε ύψος της υπολογίζεται επί ολοκλήρου του ποσού του εν λόγω εισοδήματος, ανεξαρτήτως εάν είναι ή όχι φορολογητέο κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος (ΣτΕ 2563-6/2015 Ολομ.). Η διάταξη, όμως, αυτή αναφέρεται αποκλειστικώς σε «εισόδημα» κατά την έννοια του κυρωθέντος με το ν. 2238/1994 (Α' 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δεν καταλαμβάνει, ως εκ τούτου, το επίδομα, αποζημιωτικού χαρακτήρα, επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή ... Επομένως, το ως άνω επίδομα δεν συνιστά εισόδημα, επί του οποίου είναι νόμιμη η επιβολή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης»*.

Επειδή, εν προκειμένω, το επίδομα αλλοδαπής ποσού €72.448,89 και € 74.957,52 που εισέπραξε ο α' προσφεύγωντας και ποσού €39.815,28 και €46.450,92 που εισέπραξε η β' προσφεύγουσα κατά τα έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα υπηρετώντας στην Αλλοδαπή δεν συνιστούν κατά τα ανωτέρω εισόδημα κι ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτών της κατ' άρθρο 29 Ν 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α) , και β) ως προς την μη επιβολή της κατ' άρθρο 29 Ν 3986/2011 ειδικής εισφοράς Αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής ποσού €72.448,89 και € 74.957,52 που εισέπραξε ο α' και ποσού €39.815,28 και €46.450,92 που εισέπραξε η β' κατά τα έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν.ΣΜΥΡΝΗΣ νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α 6

ΔΕΡΒΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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).