



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 13/11/2015

Αριθμός απόφασης: **4414**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 16 04 529

ΦΑΞ : 213 16 04 566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **06/08/2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΜΑΛΙΑΔΟΣ, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ. /14-07-2015 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ επί του από 03/07/2015 αιτήματος περί τροποποίησης/ ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. πρωτ. /14-07-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ επί του από 03/07/2015 αιτήματος περί τροποποίησης/ ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την από /11/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **06/08/2015** και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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' αριθ./14-07-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ επί του από 03/07/2015 αιτήματος περί τροποποίησης / ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2012 και 2013, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και της αχρεωστήτως καταβληθείσης εισφοράς αλληλεγγύης των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν:

Α) τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 κατά το ποσό των 20.377,52 ευρώ, ως μη υποκείμενο σε φορολογία. Το εν λόγω ποσό αντιστοιχεί 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) την αφαίρεση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού 78.513,61 ευρώ από την επιμέτρηση στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013.

Τα ανωτέρω ποσά χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα, ως Αξιωματικό της, καθώς υπηρέτησε κατά τη διάρκεια των ετών 2011 και 2012, κατόπιν σχετικής διαταγής του Γενικού Επιτελείου, σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή.

Συγκεκριμένα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος επειδή:

α) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 του ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24§5 περιπτ. α' του ν. 3867/2010 και ίσχυε για εισοδήματα από 01/01/2010 έως και 31/12/2011, καλώς υπήχθη σε φορολογία το 50% των αποδοχών που λάμβανε λόγω υπηρεσίας του στο εξωτερικό,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 35§5 του ν. 4038/12 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 47§3 του ν.2238/94, οπότε από 01/01/2012 δεν διενεργείτο παρακράτηση φόρου στο επίδομα αλλοδαπής,

γ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29§§1,2 του ν.3986/2011, το επίδομα αλλοδαπής δεν περιλαμβάνεται στις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται και

δ) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα πρωτότυπα δικαιολογητικά της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α) την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ,

β) την ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013,

γ) την αναγνώριση ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού των 2.217,88 ευρώ για το οικον. έτος 2012 και του ποσού των 2.371,39 ευρώ για το οικον. έτος 2013 ,

δ) την αναγνώριση ότι κακώς επεβλήθη έκτακτη εισφορά των ν. 3758/2009 και ν.3986/2011 στο επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής,

ε) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 και

στ) την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος οποιουδήποτε επιπλέον ποσού φόρου προκύψει από τη νέα εκκαθάριση των ανωτέρω ετών που κατέβαλε νομιμοτόκως από την δήλη ημέρα που κάθε επιμέρους καταβολή κατέστη απαιτητή, άλλως από την ημερομηνία κατάθεσης της παρούσας, ισχυριζόμενος ότι:

1. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998), το άρθρο 2 και 17 του ν.2685/1999 και την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
2. Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθμ. **1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.**
3. Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., κάθε παροχή καταβαλλόμενη στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία, όπως επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, η οποία κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.
4. Στο άρθρ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 41 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, (όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από 01/01/2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαρ. Δ2), ορίζεται ότι : « Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή

φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, εν προκειμένω, έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 την 03/07/2015, και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 35§5 του ν. 4038/2012 ορίζεται ότι: «5. Η φράση που προστέθηκε στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 2238/1994, με την παρ. 5 του άρθρου 24 περίπτωση α' του ν. 3867/2010, καταργείται. Η ισχύς του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από την 1.1.2012 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.».

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνυποβάλλει στην Υπηρεσία μας:

Α) την από 31/01/2012 βεβαίωση για τις αποδοχές που έχει εισπράξει κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011 από την Πολεμική Αεροπορία από την οποία προκύπτουν μεταξύ άλλων τα εξής:

Είδος Αποδοχών	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ
ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	28.496,30	1.823,83	1.796,47
ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	7.629,63	2.649,40	2.609,66
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	20.377,52	2.217,88	2.184,61
ΣΥΝΟΛΑ	56.503,45	6.691,11	6.590,74

ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ		
ΕΙΔΟΣ ΑΜΟΙΒΗΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΚΡΑΤ. ΦΟΡΟΣ
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	19.561,49	0,00

ΕΠΙΔΟΜΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	14.169,32	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	33.730,81	0,00

Β) την από 31/01/2013 βεβαίωση για τις αποδοχές που έχει εισπράξει κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012 από την Πολεμική Αεροπορία από την οποία προκύπτουν μεταξύ άλλων τα εξής:

Είδος Αποδοχών	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	ΕΙΔ. ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛ. ΑΡ. 29 Ν.3986/11
ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	26.831,85	3.530,68	3.477,72	539,28
ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	6.226,87	2.143,18	2.111,03	0,00
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	2.371,39	2.335,82	1.573,38
ΣΥΝΟΛΑ	33.058,72	8.045,25	7.924,57	2.112,66

ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΕΙΔΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ		
ΕΙΔΟΣ ΑΜΟΙΒΗΣ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΚΡΑΤ. ΦΟΡΟΣ
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	78.513,61	0,00
ΕΠΙΔΟΜΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥ	11.564,18	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	90.077,79	0,00

Επειδή, με το από 31/07/2012 και με αριθμ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 7.972,25 ευρώ.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) το ποσό των 47.397,07 ευρώ, ενώ στον κωδικό 659 (εισοδήματα που αποκτήσατε το 2011, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ) δε δήλωσε ποσό.

Επειδή, το από 30/09/2013 και με αριθμ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων:

- στον κωδικό 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) το ποσό των

33.058,72 ευρώ,

- στον κωδικό 659 (εισοδήματα που αποκτήσατε το 2011, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ) το ποσό των 90.077,79 ευρώ,
- στον κωδικό 313 (φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις) το ποσό των 8.045,25 ευρώ, στον κωδικό 315 (φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις) το ποσό των 7.924,57 ευρώ και
- στον κωδικό 333 (εισφορά που παρακρατήθηκε) το ποσό των 2.112,66 ευρώ.

Επειδή, από την με ημερομηνία έκδοσης 31/01/2013 βεβαίωση της Πολεμικής Αεροπορίας για τις αποδοχές που έχει εισπράξει ο προσφεύγων κατά τη χρονική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012 προκύπτει ότι στο συνολικό ποσό των καθαρών αποδοχών του, που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ύψους 33.058,72€, δεν έχει συμπεριληφθεί η αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής, καθώς με τις διατάξεις του άρθρου 35§5 του ν. 4038/12 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 47§3 του ν.2238/94, οπότε από 01/01/2012 δεν διενεργείτο παρακράτηση φόρου στο επίδομα αλλοδαπής.

Επειδή, με το με αριθμ. ειδοποίησης/14-07-2014 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013 της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ./2014 αρχικής υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα, κοινής με τη σύζυγό του, ηλεκτρονικής δήλωσης, για τον προσδιορισμό του συνολικού ποσού οφειλόμενου φόρου ύψους €798,06 (Αρ.Χ.Κ.:.....), αφαιρέθηκε από το φόρο που αναλογεί, ο φόρος που παρακρατήθηκε, ήτοι ποσό €8.045,25.

Επειδή, το ποσό των 2.371,39 ευρώ, που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αχρεωστήτως καταβλήθηκε για το οικον. έτος 2013, συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των 8.045,25 ευρώ που αφαιρέθηκε από το φόρο που αναλογεί κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ποσού οφειλόμενου φόρου ύψους 798,06 ευρώ, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

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, 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 περιπτ. γ' της παραγρ. 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, 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 στις παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ 1149/20-6-2013 προβλέπεται ότι:

«**1.** Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, σύμφωνα με την [παραγ. 2 του άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο αυτή. Όσα από τα επιδόματα - βοηθήματα αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ εισόδημα, ακόμη κι αν απαλλάσσονται της φορολογίας, δηλώνονται υποχρεωτικά στον κωδικό 659-660 της δήλωσης (έντυπο Ε1) με βάση τις διατάξεις της [παραγρ. 6 του άρθρου 62](#) του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. [4110/2013](#) και συνεπώς υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις του ΚΦΕ, συγκεκριμένα την [παραγρ. 5 του άρθρου 6](#), αποτελούν εισόδημα απαλλασσόμενο της φορολογίας οι συντάξεις αναπήρων πολέμου, το εξωιδρυματικό επίδομα, η ισόβια σύνταξη, το επίδομα πολύτεκνων, το ΕΚΑΣ, το επίδομα επικίνδυνης εργασίας. Αντίθετα, όσα επιδόματα - βοηθήματα δεν φέρουν τα απαραίτητα γενικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος,

δίδονται ως κοινωνική παροχή για την αντιμετώπιση και κάλυψη συγκεκριμένων ειδικών δαπανών στις οποίες υποβάλλονται ευπαθείς ομάδες φορολογούμενων, δίδονται χωρίς αντάλλαγμα παροχής εργασίας, χωρίς να αποτελούν καρπύ περιουσιακών στοιχείων, δεν αναγράφονται στον συγκεκριμένο κωδικό της δήλωσης και συνεπώς δεν τίθεται θέμα επιβολής εισφοράς. Παραδείγματα επιδομάτων που σύμφωνα με την θέση της Διοίκησης δεν αποτελούν εισόδημα, είναι το διατροφικό επίδομα, το επίδομα τυφλότητας, το επίδομα τοκετού, τα επιδόματα λουτροθεραπείας, εισπνευσιοθεραπείας, αεροθεραπείας, ενεσοθεραπείας κλπ..

2.Υπενθυμίζεται ότι, από τον πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, οι κωδικοί που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου θα υπολογίζεται η ειδική εισφορά, είναι αυτοί που διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1223/13.10.2011, δηλαδή **659-660,661-662,431-432,433-434,305-306**».

Επειδή, με την με αριθμ./2014 αρχική υποβληθείσα ηλεκτρονική δήλωση, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 «*Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2012, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., ΕΠΕ, κτλ.*». το ποσό των 90.077,79 €, εκ των οποίων ποσό € 78.513,61 έλαβε ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, καθόσον κατά το ημερολογιακό έτος 2012 υπηρέτησε σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή.

Επειδή, εν προκειμένω, το ποσό του επιδόματος αλλοδαπής καλώς προσμετρήθηκε για τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης κατά την εκκαθάριση της με αριθμ. αρχικής υποβληθείσας ηλεκτρονικής δήλωσης, καθώς το επίδομα αλλοδαπής 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, 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:

α) την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά το οικονομικό 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

β) την αφαίρεση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής από την επιμέτρηση στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013.

Ως εκ τούτου, δε 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06/08/2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2012:

Ποσό Πληρωμής: 7.972,25 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012.

Οικ. Έτος 2013:

Ποσό Πληρωμής: 798,06 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2013.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ANNA MARTINH**

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).