



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 04/09/2014

Αριθμός απόφασης: 2597

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 01.08.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, οδός , Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /21.07.2014 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου επί του από 21.07.2014 ταυτάριθμου αιτήματος για ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το με αριθ. ειδοποίησης /17.07.2014 εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 του οποίου ζητείται η ακύρωση

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 25.08.2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 01.08.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21.07.2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου απορρίφθηκε αίτημα του προσφεύγοντος περί ανάκλησης - τροποποίησης της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και διενέργειας νέας εκκαθάρισης. Η ανάκληση - τροποποίηση αφορά φορολογητέα ύλη συνολικού ποσού 34.185,71 ευρώ, το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, ως δημόσιο υπάλληλο του τοποθετημένο σε αρχή της Ελλάδας στη, με τη μορφή ειδικού επιδόματος αλλοδαπής σε μηνιαία βάση για την αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους διαβίωσης στο εξωτερικό. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων αιτείται: α) τη μη φορολόγηση του επιδόματος αλλοδαπής οικονομικού έτους 2012 ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατά το μέρος που φορολογήθηκε ως τέτοιο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24§5 περ. α' του ν. 3867/2010 (11.147,15 ευρώ) και β) την μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής οικονομικού έτους 2012 στον υπολογισμό του συνολικού εισοδήματος που υπόκειται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011, στο σύνολό του (34.185,71 ευρώ).

Με την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου απέρριψε το από 21-07-2014 αίτημα του προσφεύγοντος, καθόσον το ποσό του ειδικού επιδόματος αλλοδαπής φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου καθώς και την ακύρωση του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2012, ισχυριζόμενος ότι:

Ως προς τη φορολόγηση του επιδόματος αλλοδαπής:

- 1) Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του επιδόματος αλλοδαπής ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- 2) Οι εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την κάλυψη δαπανών που έχουν σχέση με το αυξημένο κόστος διαβίωσης στο εξωτερικό, επομένως δεν πρέπει να φορολογείται.
- 3) Οι περιπτώσεις οι οποίες στο άρθρο 45 § 4 ν. 2238/94 αναφέρονται ότι δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, είναι ενδεικτικές.

Ως προς την προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011:

- 1) Το επίδομα αλλοδαπής είναι αποζημίωση και όχι εισόδημα (Ολ. ΣτΕ 1840/2013) και ως εκ τούτου δε μπορεί να προσμετράται στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, δεδομένου ότι η τελευταία επιβάλλεται στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα.
- 2) Η μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής στον υπολογισμό του συνολικού εισοδήματος που υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης έχει κριθεί ad hoc με την υπ' αριθ./2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς.

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. ΠΟΛ 1174/2014 Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/94 ορίζεται: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 66 παρ.43 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 21 του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) 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 στο άρθρο 84 παρ.7 του Ν.2238/94 ορίζεται: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. »

Επειδή εν προκειμένω έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα αίτημα ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος την 21.07.2014 για το οικ. έτος 2012 συνεπώς το εν λόγω οικονομικό έτος εξετάζεται από την Υπηρεσία μας βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων.

Ως προς τη φορολόγηση του επιδόματος αλλοδαπής:

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.

Ως προς την προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 29 παρ. 1-2 του ν. 3986/2011 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ. 38 παρ. 5β του ν. 4024/2011): «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 από ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρ. 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/20.06.2013 «η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρ. 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... υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. τα επιδόματα, και γενικά κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά σε οποιαδήποτε μορφή και για οποιαδήποτε αιτία σε μισθωτούς εμπίπτουν στον εννοιολογικό προσδιορισμό του εισοδήματος και κατά συνέπεια στις διατάξεις του άρθ. 29 παρ. 1-2 του ν. 3986/2011

Επειδή το επίδομα αλλοδαπής δεν περιλαμβάνεται στις εξαιρέσεις που ρητά αναφέρονται στο άρθ. 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011

Επειδή με την υπ' αριθ. 1840/2013 της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε αντισυνταγματική η αυτοτελής φορολόγηση με ποσοστό 15% του επιδόματος αλλοδαπής που λαμβάνουν οι στρατιωτικοί, **πλην όμως**, η αντισυνταγματικότητα αυτή αφορά τη συγκεκριμένη διάταξη του άρθ. 10 παρ. 10 του ν. 2459/1997 και δε δύναται να επεκταθεί και στις διατάξεις του άρθ. 29 παρ. 1-2 του ν. 3986/2011 που σχετίζονται με την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **01/08/2014** και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Χρήση 2011 (Οικ. Έτος 2012): Τελικό χρεωστικό 6.601,58 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αρ. ειδοπ./17.07.2013 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).