



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 12/06/2014

Αριθμός απόφασης: 1649

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των
1), ΑΦΜ και 2), ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, κατά του με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2013 της ΓΓΔΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2013 της ΓΓΔΕ του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των
1), ΑΦΜ και 2), 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 το με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος
Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2013 της ΓΓΔΕ επιβλήθηκε στους προσφεύγοντες φόρος
συνολικού ποσού 10.856,31 € (κύριος φόρος, λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά και ειδική εισφορά
αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες
αιτούνται την ακύρωση του με αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου
Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2013 της ΓΓΔΕ **ως προς την εισφορά
αλληλεγγύης** και την επιστροφή εντόκως του ποσού 6.870,01 € (4.577,06 € για τον
προσφεύγοντα και 2.292,95 € για την προσφεύγουσα), επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους :

1) Για την εισφορά αλληλεγγύης μη νόμιμα συνυπολογίστηκε και προσμετρήθηκε στα εισοδήματα
το Επίδομα Υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού ύψους 99.029,57 € για τον προσφεύγοντα και
66.790,80 € για την προσφεύγουσα Τα εν λόγω ποσά το 2012 ήταν
αφορολόγητα.

2) Επίκληση στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 του ν.3986/2011 σύμφωνα με τις
οποίες 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.

3) Το επίδομα αλλοδαπής κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 47 §3 του Κ.Φ.Ε. δεν εμπίπτει στην
έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και επομένως δεν πρέπει να
συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της ως άνω εισφοράς.

4) Επίκληση στην υπ'αριθμ.1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ και στις υπ'αριθμ.
Α45452/2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς, 139/2013 απόφαση του
Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου και 5914/2013 και 597/2014 αποφάσεις του Διοικητικού
Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

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. 2867/2010 (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 οι προσφεύγοντες προσκομίζουν βεβαιώσεις
αποδοχών στις οποίες συμπεριλαμβάνεται ως φορολογητέο εισόδημα το επίδομα αλλοδαπής που
έλαβαν κατά το οικον. έτος 2013 και το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές

υπηρεσίες κατά ποσοστό 50% αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 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 των παρ. 1 και 2 εδάφιο πρώτο 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 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 της σχολάζουσας κληρονομιάς.»

Επειδή εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν 3986/2011 και σε συνδυασμό με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Υπουργείου Οικονομικών τα ακόλουθα εισοδήματα:

α) της περίπτωσης θ' της παρ.5 του άρθρου 6 Ν 2238/94, δηλαδή οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε όσους παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό 80% β) της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν 2238/94, δηλαδή οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται λόγω διακοπής της εργασιακής σχέσης και

γ) της περίπτ. 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 μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΕ και όσοι λαμβάνουν κατά την χρήση 2011 επίδομα ανεργίας, έστω κι αν κατά την χρήση 2010 είχαν εισόδημα, εφόσον δεν έχουν κατά τον χρόνο της βεβαίωσης πραγματικά εισοδήματα».

Επειδή 1) ο προσφεύγων δηλώνει εισοδήματα που αφορούν σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών του, επίδομα αλλοδαπής που φορολογείται ποσού 42.177,42 ευρώ και επίδομα αλλοδαπής που απαλλάσσεται από τον φόρο ποσού 99.029,57 ευρώ, 2) η προσφεύγουσα δηλώνει εισοδήματα που αφορούν σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών της, επίδομα αλλοδαπής που φορολογείται ποσού 27.923,77 ευρώ και επίδομα αλλοδαπής που απαλλάσσεται από τον φόρο ποσού 66.790,80 ευρώ,

οι ισχυρισμοί τους ότι αυτά δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν αποτελούν εισόδημα και επομένως παράνομα επιμετρήθηκε επί αυτών ειδική εισφορά αλληλεγγύης είναι αβάσιμοι, διότι η ειδική εισφορά υπολογίστηκε και επιβλήθηκε βάσει του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου, ήτοι σύμφωνα στις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν 3986/2011.

Επειδή, παρόλο που η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα και τη δικαιοδοτική κρίση της Υπηρεσίας μας, επισημαίνουμε τα εξής:

Στο πλαίσιο της προσπάθειας μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ο νομοθέτης προέβη, από το 2009 και μετά, στη θέσπιση σειράς δημοσιονομικών μέτρων τόσο για την περιστολή των δημοσίων δαπανών όσο και για την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Στα ληφθέντα προς αύξηση των δημοσίων εσόδων φορολογικά μέτρα περιλαμβάνεται ικανός αριθμός «εκτάκτων εισφορών» που επιβλήθηκαν επί του εισοδήματος και των δαπανών των φορολογούμενων. Ειδικότερα, όσον αφορά στα φυσικά πρόσωπα, με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 επιβλήθηκε έκτακτη οικονομική εισφορά (η επιβολή της οποίας κρίθηκε συνταγματική με την υπ' αριθ. 1685/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ). Ακολούθως δε, με το άρθρο 5 του Ν. 3833/2010, επιβλήθηκε εκ νέου στα φυσικά πρόσωπα έκτακτη οικονομική εισφορά ανερχόμενη σε ποσοστό 1% επί του συνόλου του καθαρού εισοδήματός τους του οικ.έτους 2010, εφ' όσον αυτό είναι 100.000,00 ευρώ και άνω. **Στη συνέχεια, με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα άνω των 12.000,00 ευρώ των φυσικών προσώπων, οικ. ετών 2011-2015, υπολογιζόμενη με συντελεστή από 1% έως 5%.**

Από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογούμενων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Εν προκειμένω, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 έχει έκτακτο χαρακτήρα για την αντιμετώπιση του ιδιαιτέρως σοβαρού -κατά την εκτίμηση του νομοθέτη- δημοσιονομικού προβλήματος, η επιβολή της συνάπτεται με γενικά κι αντικειμενικά κριτήρια (ήτοι το ύψος του καθαρού εισοδήματος των φορολογούμενων), ενώ προβλέπεται κλιμακούμενος συντελεστής –ανάλογα με το ύψος των εισοδημάτων των φορολογούμενων, καθώς και εξαιρέσεις για ορισμένες κατηγορίες πολιτών (ήτοι τυφλοί, βαριά ανάπηροι, μακροχρόνια άνεργοι).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων 1), ΑΦΜ και 2), ΑΦΜ

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

Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013

Τελικό χρεωστικό : 10.856,31 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το απόΕκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2013 (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.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).