



**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

Αριθμός απόφασης:

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 25.02.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί του από 07.11.2013 αιτήματος ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 12.05.2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 25.02.2014 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών επί του από 07.11.2013 αιτήματος, προκειμένου να γίνει δεκτή η ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και νέα εκκαθάριση του φόρου. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων αιτείται: α) να απαλλαγεί από τη φορολογία εισοδήματος συνολικό ποσό ύψους 71.056,30€ το οποίο χορηγήθηκε στον φορολογούμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου 2011, κατά την οποία υπηρετούσε στο εξωτερικό, ως πάγια μηνιαία αποζημίωση για την αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα (επίδομα αλλοδαπής) και β) να εξαιρεθεί το εν λόγω ποσό από τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, ισχυριζόμενος τα εξής:

Ως προς τη φορολόγηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής:

- 1) Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του επιδόματος αλλοδαπής ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον δεν χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- 2) Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την κάλυψη δαπανών που έχουν σχέση με εργασία των μουσικών, 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 απαλλαγή του επιδόματος αλλοδαπής από την έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης:

- 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. 2714/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς.

Ως προς τη φορολόγηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 61 Ν.2238/94 «η δήλωση φορολογίας εισοδήματος αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Μπορεί όμως για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει, εν όλο η εν μέρει, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν».

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 υπόψιν η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της

ερεΐδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Ως προς την επιμέτρηση του ποσού του επιδόματος αλλοδαπής στον υπολογισμό της Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 29 παρ. 1-2 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 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 της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 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 άρθ. 29 του ν. 3986/2011, σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα φόρου, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παράγραφο αυτή, συμπεριλαμβανομένων και των επιδομάτων – βοηθημάτων που αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. εισόδημα και δηλώνονται στον κωδικό 659-660 της δήλωσης Ε1 με βάση τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 62 του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4110/2013

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1223/13.10.2011 ο κωδικός 659-660 λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επί του οποίου υπολογίζεται η 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 δημόσιοι υπάλληλοι, **πλην όμως**, η αντισυνταγματικότητα αυτή αφορά τη συγκεκριμένη διάταξη του άρθ. 10 παρ. 10 του ν. 2459/1997 και δε δύναται να επεκταθεί αυθαίρετα 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 με αριθμό πρωτοκόλλου/25.02.2014 ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ:).

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2011 (Οικ. έτος 2012): Τελικό χρεωστικό 10258,41 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αρ. ειδοποίησης/2012 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).