



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-3-2019

Αριθμός απόφασης: 988

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με αριθμό 52/ 12-4-2017 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
5. Την με αριθμό 1/ 20-7-2018 Απάντηση της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων-Τμήμα Β3 Νομικής Υποστήριξης στην Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης.
6. Την από 28-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της από 13-11-2018 καταλογιστικής πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ για το φορολογικό έτος 2014, βάσει της με αριθ. πρώτης τροποποιητικής ηλεκτρονικής δήλωσης, με αριθ. χρηματικού καταλόγου/... και με αριθ. ειδοποίησης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την από 13-11-2018 καταλογιστική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ για το φορολογικό έτος 2014, βάσει της με αριθ. πρώτης τροποποιητικής ηλεκτρονικής δήλωσης, με αριθ. χρηματικού καταλόγου/... και με αριθ. ειδοποίησης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Σύμφωνα με την από 13-11-2018 καταλογιστική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει της με αριθ. πρώτης τροποποιητικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014, με αριθ. χρηματικού καταλόγου/..... και με αριθ. ειδοποίησης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 163,24€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 385,25€, ήτοι συνολικού ποσού 548,49€, διότι συνυπολογίστηκε μαζί με το εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες και το επίδομα αλλοδαπής καθαρού ποσού 61.805,52€ που έλαβε το φορολογικό έτος 2014.

Το επίδομα αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα από το Γενικό Επιτελείο Στρατού του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας για υπηρεσίες του σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 155 του ν.3566/2007 και του άρθρου 35 του ν.4038/2012 κατά το φορολογικό έτος 2014 όπως αυτό προκύπτει από την Βεβαίωση Ετήσιων Αποδοχών χρονικής περιόδου 1-1-2014 έως 31-12-2014, η οποία επισυνάπτεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τον μην συνυπολογισμό του επιδόματος αλλοδαπής στην φορολογία εισοδήματος, καθώς το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής έχει χαρακτήρα αποζημίωσης και όχι εισοδήματος, με σκοπό την συμπλήρωση του βασικού μισθού, για την ανταπόκρισή του στο υψηλό κόστος των ατομικών και οικογενειακών υποχρεώσεων, στην αλλοδαπή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) ...

γ) *το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, ...».*

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η διαφορά που προέκυψε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα μεταξύ της με αριθ./2015 αρχικής και της με αριθ./2018 1^{ης}

τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2017 ποσού 1.036,88€ (28.454,93€ - 27.418,05€) αφορά αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας, τα οποία εμφανίζονται στην βεβαίωση αποδοχών του προσφεύγοντος το 2018 και αφορούν το φορολογικό έτος 2014. Συνεπώς κατά την διενέργεια της εκκαθάρισης της με αριθ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2017 δεν συνυπολογίστηκε προς φορολόγηση το επίδομα αλλοδαπής ποσού 61.805,52€. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

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 την παρ. 4 της ΠΟΛ 1099/2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», μετά την κατάργηση του ν. 2238/1994 και την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013» αναφέρεται ότι: «4. Περαιτέρω, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 5.β' του άρθρου 38 του ν. 4024/2011, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς τα ακόλουθα εισοδήματα:

α) τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό και άνω.

β) οι αποζημιώσεις των μισθωτών, λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης και

γ) οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4153/1961, αν. ν. 513/1968, ν.103/1975 και ν. 303/1976.

Επιπλέον, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραπάνω παραγράφου και της περίπτωσης Θδ' του άρθρου 138 του ν. 4052/2012, εξαιρούνται τα εισοδήματα των μακροχρόνια άνεργων που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, Γ.Ε.Ν.Ε. και ΕΤΑΠ - ΜΜΕ και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τα συγκεκριμένα ταμεία, εφόσον δεν έχουν κατά τον χρόνο της βεβαίωσης πραγματικά εισοδήματα.».

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.1099/2014.

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. 1099/2014 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 διαβίωσης 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 επίδομο, αποζημιωτικό, ... 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 61.805,52€ που εισέπραξε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2014 δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα κι ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτού της κατ' άρθρο 29 ν.3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. / 28-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- A) Την απόρριψη αυτής ως προς το εισόδημα λόγω απαραδέκτου και
- B) Την αποδοχή αυτής ως προς τον μη συνυπολογισμό του επιδόματος αλλοδαπής καθαρού ποσού 61.805,52€, ως προς την μη επιβολή της κατ' άρθρο 29 ν.3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής ποσού 61.805,52€ που έλαβε το φορολογικό έτος 2014 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.