



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-2-2021

Αριθμός απόφασης: 625

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

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 τροποποιήθηκε ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθ. / 6-7-2020 δήλωσης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2-11-2020 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:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στην Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ της με αριθ./ 6-7-2020 δήλωσης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής το αίτημα του προσφεύγοντος, περί νομιμότοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου που του παρακρατήθηκε επί της εισπραχθείσας από τον προσφεύγοντα προσαύξησης επί του επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης και τέκνων για το χρονικό διάστημα από 21-10-2005 έως 29-6-2007, που έλαβε με την με αριθ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών καθώς και το αίτημά του, περί νομιμότοκης επιστροφής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας κατά το μέρος που επιβλήθηκε για το ποσό που δηλώθηκε στον κωδ. 619 «Εισοδήμ. που αποκτήσατε το 2019, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Με την με αριθ./25-06-2020 εμπρόθεσμη 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2019, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδ. 619 «Εισοδήμ. που αποκτήσατε το 2019, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο» του πιν. 6 «ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΟΣΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» του εντύπου Ε1, δυνάμει της με αριθ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, καθαρό ποσό ύψους 8.892,02€, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς και αφορούσε, σύμφωνα με την από 13-6-2019 Μισθοδοτική Κατάσταση και την με Α.Π:-2021 Βεβαίωση του Τμήματος Ι' Αποδοχών Ανθρώπινου Δυναμικού της ΣΤ4 Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, σε αποδοχές - προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, στέγης και βαθμού. Επιπλέον, ο προσφεύγων με την ως άνω δήλωση φόρου εισοδήματος δήλωσε στον κωδ. 613 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3», ποσό ύψους 1.569,18€.

Ακολούθως, με την με αριθ./ 6-7-2020 δήλωση μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, ο προσφεύγων ανακάλεσε μερικώς την με αριθ. δήλωσης/ 25-6-2020 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση του (μικτού) ποσού, ύψους 10.461,20€, που έλαβε ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, στέγης και βαθμού, ζητώντας την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, ποσού 1.569,18€, που παρακρατήθηκε επί του ανωτέρω ποσού. Παράλληλα με την ίδια αίτηση ανάκλησης, αιτήθηκε την έντοκη επιστροφή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, ποσού 613,23€, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας κατά το μέρος που επιβλήθηκε για το ποσό που δηλώθηκε στον κωδ. 619, ήτοι της προσαύξησης του επιδόματος αλλοδαπής. Η ως άνω αίτηση του προσφεύγοντος με την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επί της με αριθ./ 6-7-2020 δήλωσης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου που παρακρατήθηκε, ποσού 1.569,18€ καθώς και του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού της εισφοράς, ύψους 613,23€, κατά το μέρος που επεβλήθη με συνυπολογισμό του ποσού που δηλώθηκε στον κωδ.619, ήτοι της προσαύξησης του επιδόματος αλλοδαπής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998) και ήδη με την παρ. 4 του άρθρου 155 του ν. 3566/2007, το επίδομα αλλοδαπής έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και για την κάλυψη κάθε δαπάνης στην οποία υποβάλλεται επιπρόσθετα ο αποσπώμενος στην αλλοδαπή υπάλληλος (μισθώματα, έξοδα εφοδιασμού και συντήρησης επίπλων, δαπάνες επισκευής, θέρμανσης ηλεκτρικής ενέργειας, διατροφής, κλπ).

2. Το επίδομα αλλοδαπής δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου. 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013 και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης.

3. Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

4. Η κατά το άρθρο 43Α του ν. 4172/2013, ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβλήθηκε ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης δεν καταλαμβάνει το επίδομα, αποζημιωτικού χαρακτήρα, επίδομα αλλοδαπής.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε στην Υπηρεσία μας το από 17-2-2021 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, στο οποίο επισύναψε την με Α.Π:- 2021 Βεβαίωση του Τμήματος Ι' Αποδοχών Ανθρώπινου Δυναμικού της ΣΤ4 Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 18-2-2021.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 «Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως προστέθηκαν με την παρ. 10 του άρθρου 10 του ν.2459/1997 (ΦΕΚ Α' 17) και ίσχυσαν σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-1997 έως και 31-12-2009, ορίζεται ότι: *«4. Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 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 αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). ...»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: *«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: *«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»*.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. 4 της με αριθ. ΠΟΛ.1223/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: *«Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.*

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως

άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του N.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. [...]

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία [...], χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. ...

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) ...,

ε) ...,

στ) ...,

ζ) ...,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

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

β) ...

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

...

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. Δ υποπαρ.1 περ.13 του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «5. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1072/ 31-3-2015 «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» αναφέρεται ότι: «IV. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά είτε βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, είτε για άλλη αιτία, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο συνολικά καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται, ότι όταν καταβάλλονται αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις για τα οποία το δικαίωμα είσπραξης ανάγεται σε έτος όπου τα εισοδήματα αυτά είτε απαλλάσσονταν από το φόρο είτε φορολογούνταν αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή, τότε στις

περιπτώσεις αυτές είτε δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου είτε παρακρατείται φόρος με τον ίδιο ειδικό συντελεστή αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν.2685/1999, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998), καταβάλλεται, μεταξύ άλλων, και στους πολιτικούς υπαλλήλους του Δημοσίου, όταν μεταβαίνουν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή. Στο αντίστοιχο, δε, άρθρο 155 του νέου Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.3566/2007, ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο 171 του νόμου αυτού, άρχισε να ισχύει από 5/6/2007 καταργώντας τον προϋφιστάμενο ν.2594/1998, προβλέπεται στην παράγραφο 4, ότι : *«Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, παρέχεται σε ευρώ ή συνάλλαγμα, πέραν των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1, και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό προσαυξάνεται αναλόγως των ποσοστών, που ορίζονται εκάστοτε με την προβλεπόμενη στην παράγραφο 5 κοινή υπουργική απόφαση, για τα οικογενειακά βάρη και τη στέγαση(...)»* και στην παράγραφο 5 ότι: *« Το ανωτέρω επίδομα καθορίζεται, για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εξωτερικών και Οικονομίας και Οικονομικών, λαμβανομένων υπόψη των πινάκων των Ηνωμένων Εθνών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το κόστος ζωής στις πρωτεύουσες όλου του κόσμου. Για τους λοιπούς υπαλλήλους, καθορίζεται με όμοια απόφαση, σε ποσοστό επί αυτού το έχει καθοριστεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό (...)»*. Στον ίδιο ως άνω Οργανισμό του Υπουργείου Εξωτερικών ορίζεται στο άρθρο 171 παρ. 3, ότι : *« Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων από το νόμο αυτόν διαταγμάτων και κανονιστικών υπουργικών αποφάσεων, εξακολουθούν να ισχύουν τα διατάγματα και οι κανονιστικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν. 2594/1998 και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντος νόμου»*. Κατ' εξουσιοδότηση δε του ως άνω άρθρου 135 του ν. 2594/1998, εκδόθηκε η κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών 083/ΕΥΑ/ΑΣ11254/22-1-2001, με την οποία καθορίστηκε το ύψος του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του υπηρετούντος σε διπλωματικές και προξενικές αρχές και σε μόνιμες αντιπροσωπείες προσωπικού του Υπουργείου Εξωτερικών, ανάλογα με τον κλάδο και το βαθμό τους. Ακολουθώντας, με την κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εξωτερικών 2/19609/0022, καταργήθηκε από 1/1/2006 η ως άνω Κ.Υ.Α. 083/ΕΥΑ/ΑΣ11254/22-1-2001, όπως είχε τροποποιηθεί και όσον αφορά την προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, η ρύθμιση παρέμεινε ίδια, πλην όσον αφορά την προσαύξηση λόγω στέγης, ορίστηκαν τα εξής : *« Γ. Στους υπαλλήλους του Διπλωματικού κλάδου και του κλάδου Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων, εφόσον δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία από το Δημόσιο, το ποσοστό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής προσαυξάνεται κατά 20% επί του επιδόματος του Προϊσταμένου/Πρέσβεως, (...)»*. Στους μόνιμους υπαλλήλους των

λοιπών κλάδων, εφόσον δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία από το Δημόσιο, το ποσοστό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής προσαυξάνεται κατά 10% επί του επιδόματος του Προϊσταμένου /Πρέσβευς».

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 24-9) με την υπ' αριθμ. 3502/2009 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης): «... η ένδικος προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής δεν αποτελεί ιδιαίτερο επίδομα στεγάσεως για τους διπλωματικούς υπαλλήλους, καθ' όσον με τις διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 ορίζεται ότι οι συνθήκες στεγάσεως λαμβάνονται υπ' όψιν για την προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής των ως άνω υπαλλήλων. Συγκεκριμένως, με το άρθρο 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 εθεσπίσθη επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, προκειμένου να αντιμετωπισθεί η διαφορά κόστους ζωής και οι ειδικές συνθήκες διαβιώσεως σε κάθε χώρα, αναλόγως με τον κλάδο, στον οποίο ανήκει ο υπάλληλος, τον βαθμό, τον οποίο κατέχει, τα οικογενειακά του βάρη, το κόστος ζωής του τόπου, στον οποίο υπηρετεί, καθώς και, προκειμένου περί υπαλλήλων του διπλωματικού κλάδου, τις επικρατούσες στη χώρα όπου υπηρετούν συνθήκες στεγάσεως. Συνεπώς, οι συνθήκες στεγάσεως λαμβάνονται υπ' όψιν από τον νομοθέτη για την χορήγηση προσαυξήσεως επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής [...]. Εν όψει δε του γεγονότος ότι, ως προανεφέρθη, το ποσοστό στεγάσεως δεν αποτελεί αυτοτελές επίδομα, το οποίο προσαυξάνει γενικώς και χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση τις αποδοχές των υπαλλήλων, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, αλλά προσαυξάνει τις αποδοχές αυτές για την αντιμετώπιση ειδικής και συγκεκριμένης ανάγκης, την οποία συνιστούν οι επικρατούσες στην αλλοδαπή ειδικές συνθήκες στεγάσεως, καθίσταται φανερό ότι [...].».

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 20-7) με την με αριθ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης): «5. ...κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., κάθε παροχή καταβαλλομένη 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. Εξ άλλου, η απαρίθμηση στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, και ως εκ τούτου δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (βλ. και ΣΤΕ 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.ά.) ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό

νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 6. ...ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών [ν. 2594/1998] το προαναφερθέν επίδομα αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2002, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών, 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 γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα** (βλ. και την εισηγητική έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 8 του ν. 3790/2009). Το χαρακτήρα δε αυτό του εν λόγω επιδόματος δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία, την οποία ο υπάλληλος προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 5 και 6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, με κριτήριο το υφιστάμενο κόστος ζωής. **Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, το ως άνω επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.** 7. ...εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλομένη έγιναν δεκτά τα εξής: «...ο [αναιρεσείων] αστυνομικός, που [...] υπηρετούσε στην ελληνική πρεσβεία στην [...], με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους [...] που υπέβαλε στη [...] δήλωσε ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο το ποσό των [...] [το οποίο] αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998, που έλαβε λόγω της παραμονής του στη [...] για εκτέλεση υπηρεσίας. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% [...] και [...] παρακρατήθηκε φόρος[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. ...

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. ...».

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, στην υπό κρίση προσφυγή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι με τις με αριθμ.....-2005 και-2005 αποφάσεις του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, ο προσφεύγων, ο οποίος ανήκει στο προσωπικό της Ελληνικής Αστυνομίας φέροντας το βαθμό του Αρχιφύλακα αποσπάστηκε προς εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας (φρουρήσης-ασφάλειας κτιριακών εγκαταστάσεων) στην Ελληνική Πρεσβεία στην, όπου υπηρέτησε από 21-10-2005 έως 29-6-2007. Κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του στην αλλοδαπή, ελάμβανε από το Ελληνικό Δημόσιο, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 της 4804/2/1 -14046/1990 Κ.Υ.Α., επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το ύψος του οποίου υπολογιζόταν σε ποσοστό 45% επί του μηνιαίου επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του οικείου Έλληνα Πρέσβη, χωρίς άλλες προσαυξήσεις και επιδόματα. Στη συνέχεια, δυνάμει της με αριθμ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, επιδικάστηκε στον προσφεύγοντα καθαρό ποσό ύψους 8.892,02€, ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, λόγω τέκνων, στέγης και βαθμού το οποίο του καταβλήθηκε κατά το έτος 2019. Το εν λόγω ποσό δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο (αυτοτελώς με συντελεστή 15%) στην με αριθμ./ 25-06-2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών, φορολογικού έτους 2019, που αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (www.gsis.gr). Συγκεκριμένα, στον κωδικό 619 (Εισοδήμ. που αποκτήσατε το 2019, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. Τρόπο), δηλώθηκε το (καθαρό) ποσό των 8.892,02€ και στον κωδικό 613 (Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3), το ποσό των 1.569,18€. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.4 του ν.2238/1994.

Επειδή, με βάση τα όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθ. πρωτ/ 6-7-2020 αίτησής του για μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 και κατ' επέκταση για την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ύψους 1.569,18€, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμος βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης) το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή του άρθρου 135 παρ. 4 ν.2594/1998 και του άρθρου 155 του ν.3566/2007, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι καταβαλλόταν στους υπαλλήλους του Δημοσίου που μετέβαιναν στην αλλοδαπή για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή με σκοπό την κάλυψη των δαπανών και δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και ως εκ τούτου, το καθαρό ποσό των 8.892,02€ πρέπει να μεταφερθεί στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.)) της με αριθ./ 25-06-2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2019.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 112 του ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. 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, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 14.

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 έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση

του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β` 3995).

Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

...

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα σε ευρώ	Εισφ. Αλληλεγγύης
0- 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

...».

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 43Α του ν. 4172/2013.

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 επίδομα, 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, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, στέγης και βαθμού συνολικού (καθαρού) ποσού 8.892,02€, που έλαβε ο προσφεύγων ως Αρχιφύλακας της Ελληνικής Αστυνομίας, για το φορολογικό έτος 2019, δυνάμει της με αριθ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, λόγω απόσπασής του, για εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας (φρούρησης-ασφάλειας κτιριακών εγκαταστάσεων) στην Ελληνική Πρεσβεία στην, όπου υπηρέτησε για το χρονικό διάστημα από 21-10-2005 έως 29-6-2007, δε συνιστά, κατά τα ανωτέρω εισόδημα κι ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτού, της κατ' άρθρο 43Α του ν.4172/2013, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ως εκ τούτου, το καθαρό ποσό των 8.892,02€ πρέπει να μεταφερθεί στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.) της με αριθ./ 25-06-2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2019. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

**ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝΤΟΚΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ, ΩΣ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ
ΠΟΣΩΝ**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης : «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 1-1-2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς αλληλεγγύης, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, **οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους**. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 2-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης της προσαύξησης του επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, στέγης και βαθμού, που έλαβε το φορολογικό έτος 2019 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ νέας εκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και νομιμότοκης επιστροφής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

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.