



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29.10.21

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3602**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

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. 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)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12.03.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού αρθ. ΤΚ: κατά της υπ' αρθ' πρωτ./21 αρνητικής απάντησης επί της με αρθ. πρωτ./21 αίτησης αποδοχής τροποποιητικής της δήλωσης κατά του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων του οικ. Έτους 2012 (με βάση 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, κατόπιν της υπ αριθ./2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης, με ημερομηνία έκδοσης 02-10-2020, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρθ' πρωτ./21 αρνητική απάντηση επί της με αρθ. πρωτ./21 αίτησης αποδοχής τροποποιητικής της δήλωσης κατά του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων του οικ. Έτους 2012 (με βάση 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου, κατόπιν της υπ αριθ./2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης, με ημερομηνία έκδοσης 02-10-2020, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.03.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου 9179 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, ως μόνιμη υπάλληλος του πρώην Υπουργείου Τύπου και ήδη της Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και Επικοινωνίας, υπηρέτησε, κατά το έτος 2011 στο Γραφείο Τύπου της Ελληνικής Πρεσβείας στην ΤΟΥ

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, που υπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας δήλωσε καθαρό φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες συνολικού ποσού 37.884,84 €, στο οποίο περιλαμβάνονταν και μέρος του καταβληθέντος σε αυτήν κατά το εν λόγω οικονομικό έτος, για την υπηρεσία της στο εξωτερικό, επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, ύψους 21.071,56 €, όπως προκύπτει από την από 27.3.2012 βεβαίωση αποδοχών της Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και Επικοινωνίας, στην οποία αναφέρεται ότι από το ως άνω ποσό των 21.071,56 €, παρακρατήθηκε από την Υπηρεσία της προσφεύγουσας φόρος ύψους 4.259,91 €.

Βάσει της δήλωσης αυτής εκδόθηκε το οικείο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 της ως άνω Δ.Ο.Υ., με το οποίο προσδιορίσθηκε ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος συμπεριλαμβανομένων και των αποδοχών που αυτή έλαβε ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. τη με αρθ' πρωτ...../15 τροποποιητική δήλωση, με την οποία ανακάλεσε την παραπάνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως προς το ύψος του δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, υποστηρίζοντας ότι από συγγνωστή νομική πλάνη συμπεριέλαβε στο εισόδημα αυτό μέρος του καταβληθέντος σε αυτήν επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, ύψους 21.071,56 €, καθώς το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, υποκείμενο σε φορολόγηση, αλλά αποζημίωση, προς κάλυψη δαπανών και ζήτησε να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και να της επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου. Η δήλωση αυτή απορρίφθηκε όμως με τη με αριθμ. πρωτ./2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με την αιτιολογία ότι από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται σχετική απαλλαγή.

Κατά της απορριπτικής αυτής απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε, μέσω της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, την/6.8.2015 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν.4174/2013. Η ενδικοφανής αυτή προσφυγή απορρίφθηκε με την 4553/2015 απόφαση του Προϊσταμένου της ως άνω Αρχής.

Κατά της ανωτέρω απόφασης η προσφεύγουσα κατέθεσε στις 4.1.2016 την υπ' αριθ' (...../2016) προσφυγή δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ'/2020 Απόφαση του Διοικ. Πρωτοδικείου (Τμήμα 5^ο Μονομελές) με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι το τμήμα του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή ποσού 21.071,56 € που η προσφεύγουσα εισέπραξε κατά το οικον. έτος 2012, σύμφωνα με το άρθρο 17 § 3 του Κ.Φ.Ε. δεν αποτελεί, όπως και το υπόλοιπο τμήμα αυτού, φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 § 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 § 1 του Κ.Φ.Ε.

Ως εκ τούτου ακύρωσε την υπ' αριθ. πρωτ./2015 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, δέχθηκε την με αριθ./6.8.2015 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και την με αριθ./2015 αίτηση της περί τροποποίησης -μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αυτής οικον. έτους 2012 και υποχρέωσε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου από την προσφεύγουσα φόρου οικον. έτους 2012 τροποποιώντας το οικείο εκκαθαριστικό σημείωμα και να επιστρέψει σ' αυτήν νομιμότοκα τον φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Η ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, σύμφωνα με τα ανωτέρω και σε εκτέλεση της υπ' αριθ./20 απόφασης, του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου προέβει σε επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης του οικ. έτος 2012 ως εξής: Όπως προκύπτει από το 02.10.20 και με αρ. ειδ/σης (αρ. δήλωσης) ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων της ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, μειώθηκε το φορολογητέο εισόδημα (κωδικός 302) κατά το ποσό του επιδόματος αλλοδαπής που είχε υπαχθεί σε φορολογία αρχικά ποσού 21.071,56 € με μεταφορά του εν λόγω ποσού στον κωδικό 660 της δήλωσης. Στον κωδικό αυτόν 660 της

φορολογικής δήλωσης δηλώθηκε με την τροποποιητική δήλωση συνολικό ποσό 61.307,76 € που εμφανίζεται στην από 27.03.12 βεβαίωση αποδοχών (21071,56 € + 40.236,20 €) ως το συνολικό καθαρό ποσό του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ο προφεύγων, και ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ υπολόγισε Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης του αρ. 29 του Ν. 3986/2011.

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ' πρωτ./2021 αίτησή επιστροφής φόρου από τροποποιητική δήλωση οικ. έτους 2012 προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ στην οποία αναφέρει τα εξής:

«Με το εκκαθαριστικό σημείωμα, εκκαθαρίστηκε η εκ μέρους μου καταβλητέα ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Όρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ύψους: 2.804,07 € για το Οικ. Έτος 2012.

Η ως άνω επιβάρυνση προέκυψε ύστερα από την εκτέλεση, από πλευράς της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ της/2020 Αποφάσεως του Διοικ. Πρωτ (Τμήμα 5ο, Μον.) με την οποία διετάχθη η Δ.Ο.Υ. να κάνει δεκτή την με/2016 προσφυγή μου και την/2015 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ μου και να μου επιστρέψει το φόρο επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που εισέπραξα κατά τη διάρκεια του 2011 συνολικού ύψους 61.307,76 €.

Ως προς την εισφορά αυτή, έχει μη νόμιμα συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που συνυπολογίσθηκαν για την επιμέτρηση αυτής το Επίδομα Υπηρεσίας Αλλοδαπής που εισέπραξα κατά την διάρκεια του έτους 2011 συνολικού ύψους 61.307,76 €. Το ποσό όμως αυτό, παράνομα συνυπολογίσθηκε στην επιμέτρηση εισφοράς αυτής:

A) Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 29 § 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 τεκμαρτά 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...».

Το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής όμως, κατά την ρητή διάταξη του άρθρου 47 § 3 Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) δεν εμπίπτει στην έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι: Η διάταξη αυτή ορίζει συγκεκριμένα ότι: «3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, ..., ως καθαρό εισόδημα υπό μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.» (ως το άρθρο αυτό ισχύει μετά την 1.1.2012 μετά την κατάργηση της παρ.5 άρθρου 24 Ν.3867/2010 με την παρ.5 άρθρου 35 Ν.4038/2012)

Έπεται των ανωτέρω ότι το Επίδομα Υπηρεσίας στην Αλλοδαπή δεν συνιστά καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και, κατά συνέπεια δεν πρέπει να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της ως άνω εισφοράς.

Για το λόγο αυτό μάλιστα, ως κρίθηκε με την λίαν πρόσφατη ΟΛΣΤΕ 1840/2013 δεν επιτρέπεται να υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος (αυτοτελώς ή άλλως πως): «...ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών 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 § 5 και 78 § 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα».

Το ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής και ο επ' αυτού φόρος δεν επιτρέπεται να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της έκτακτης εισφοράς έχει ήδη κριθεί ad hoc με την υπ' αρ. 4203/2015 απόφαση ΣΤΕ (Β' 7μελής)

Πρέπει να σημειωθεί ότι η εν λόγω αξίωση μου δεν έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή καθώς το πρώτον η επιβάρυνση αυτή προέκυψε στις 02.10.2020 κατά την πλημμελή εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης. Σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε το εξής παράδοξο: η ως άνω επιβάρυνση της εκτ. Εισφοράς θα είχε ήδη παραγραφεί όταν επεβλήθη. Φυσικά αυτό θα σημαίνει ότι δεν υφίσταται δυνατότητα να προσβάλει κανείς την ως άνω επιβάρυνση.

Δεδομένου μάλιστα ότι άνευ της επιμέτρησης των ως άνω ποσών, το καθαρό εισόδημα που απομένει είναι 32.161,28 €, δηλαδή οι λοιπές αποδοχές μου, το προσβαλλόμενο, ως προς την επιβολή σε βάρος μου εισφοράς αλληλεγγύης, θα πρέπει να ακυρωθεί και να επανυπολογισθεί η έκτακτη εισφορά σε Εισόδημα Επιβολής 32.161,28 €, ήτοι στο ποσό των 643,23 €.

Επειδή η παρούσα είναι νόμιμη, Βάσιμη και αληθής.

ΠΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Με ρητή επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων μου

ΑΙΤΟΥΜΑΙ: Να γίνει δεκτή η παρούσα τροποποιητική μου δήλωση. Να τροποποιηθεί το ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα καθ' ο μέτρο μου επιβάλλει την πληρωμή εισφοράς αλληλεγγύης. Να μου επιστραφεί το ποσό εισφοράς, ύψους 2.160,85 €»

Στην συνέχεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ με το υπ' αρθ' πρωτ./21 έγγραφό του γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα απάντηση στο ως άνω αίτημα αναφέροντας επακριβώς τα κάτωθι:

«Σε απάντηση επί της με αριθμ./2021 αίτησης, με την οποία ζητάτε να γίνει δεκτή η συνημμένη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 και να τροποποιηθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα καθ' ο μέτρο σας επιβάλλει την πληρωμή εισφοράς αλληλεγγύης και να σας επιστραφεί ποσό ύψους 2.160,85€, ισχυριζόμενη ότι η φορολογική αρχή

προέβη σε πλημμελή εκτέλεση της με αριθμό/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 5^ο) και καταλόγισε εισφορά αλληλεγγύης επί του επιδόματος αλλοδαπής ύψους 61.307,76€, σας παραθέτουμε τα εξής:

Η φορολογική αρχή σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης η οποία όριζε την επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και τη μη επιβολή φόρου εισοδήματος επί του επιδόματος αλλοδαπής ύψους 21.071,56€ εξέδωσε το από 02/10/2020 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα Φυσικών Προσώπων αφαιρώντας από το φορολογητέο εισόδημα το εν λόγω ποσό και επιβάλλοντας εισφορά αλληλεγγύης επί του συνολικού εισοδήματος, φορολογητέου και απαλλασσόμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 δεδομένου ότι στο διατακτικό της απόφασης δεν αναφέρονταν η μη επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης.

Η εισφορά αλληλεγγύης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011 επιβάλλεται στο ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου.

Επί της επικαλούμενης με αριθμό/2015 απόφασης ΣτΕ (Β'μελές) η οποία έκρινε ότι» το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν επιτρέπεται να συνυπολογίζεται στη επιμέτρησης της έκτακτης εισφοράς, δεν γνωμοδότησε το Ν.Σ.Κ και δεν έχει εκδοθεί σχετική διοικητική απόφαση που να κάνει δεκτό το περιεχόμενο της.

Η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ 2. 43. 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992. 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ύστερα από τα παραπάνω, το αίτημα σας για επιστροφή του ποσού της εισφοράς ύψους 2.160,85€ δεν γίνεται αποδεκτό, καθόσον η με αριθμό/2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία είναι δεσμευτική για τη φορολογική αρχή, δεν έκρινε την απαλλαγή του

επιδόματος αλλοδαπής από την επιβολή του ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/11»

Κατά της ανωτέρω αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εξαφάνισή της ως μη ορθής και μη νόμιμης για τους κάτωθι λόγους:

- Το εν λόγω επίδομα δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Σύμφωνα με την με αριθμό 1840/2013 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και τη με αριθμό 4203/2015 Απόφαση του Τμήματος Β-7μελές του Συμβουλίου της Επικρατείας το εν λόγω επίδομα δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος ούτε στην επιμέτρηση της έκτακτης εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του **ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013)**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), όπως ίσχυε για τα οικονομικά έτη μέχρι και 2012:

«1.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.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής. ...

7. 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. Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποίησης φύλλου ή πράξεως ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν 2717/1999 άρθρο 63§§ 1,2** «1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **ΠΟΛ.1172/ 14-11-2017** «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της

αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.» στην οποία αναφέρεται ότι:

«5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣτΕ 425/2017 επταμ., ΣτΕ 845/2017 -7/2017, ΣτΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **ΠΟΛ.1207/20-12-2017** «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων» στην οποία αναφέρεται ότι: «η) Εάν έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση η οποία απορρίφθηκε, είτε ρητά είτε σιωπηρά, από τη Δ.Ο.Υ. λόγω παρόδου του τριμήνου από την υποβολή της ή λόγω εφαρμογής από τη Δ.Ο.Υ. τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, βάσει των οποίων ο φορολογούμενος παραιτήθηκε από το δικόγραφο ή το δικαίωμα της δικαστικής προσφυγής (σχετ. το αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 έγγραφο), η Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβαίνει σε αποδοχή και εκκαθάριση είτε της ήδη υποβληθείσας (και απορριφθείσας) τροποποιητικής δήλωσης, είτε της νέας τροποποιητικής δήλωσης που ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει, εφόσον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τον χρόνο υποβολής που είχε υποβληθεί η απορριφθείσα».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης, 1404/2019 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας πράξη, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 του ν. 2523/1997. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικΔικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή κατά του ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων του οικονομικού Έτους 2012 (με βάση 1η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, με αριθμό δήλωση και αριθμό ειδοποίησης, με ημερομηνία έκδοσης 02.10.20 σε εκτέλεση της υπ' αρ. Α/20 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 5^ο Μονομελές) κατά το μέρος που του επιβλήθηκε έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής, καθώς η εκ τούτης αναφεύμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης. Ως εκ τούτου είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση που αφορούσε στα οικονομικά έτη 2012 στις 11-02-2012 (μόνο για την φορολογία εισοδήματος) η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ'/15 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

Στις 04-01-2016 προσβλήθηκε στην συνέχεια με ένδικο βοήθημα ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Με την υπ. αριθ./2020 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου έγινε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας, να μην ληφθεί υπόψη το ποσό 21.071,56 € του επιδόματος αλλοδαπής για την φορολογία εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, υπέβαλε αίτημα για την εκ νέου τροποποίησης της φορολογητέας ύλης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, ως προς την έκτακτη εισφορά το οποίο δεν είχε περιλάβει στην υποβληθείσα ανακλητική δήλωση.

Επειδή, το ανωτέρω αίτημα ανάγεται στο στάδιο της εξόφλησης του χρέους προς το Δημόσιο και ως τέτοιο δημιουργεί διαφορά κατά την εκτέλεση για την οποία προβλέπεται η άσκηση ανακοπής.

Συνεπώς ανεξαρτήτως των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, η υπό κρίση προσφυγή, που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών πράξεων εκκαθάρισης είναι απαράδεκτη

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/ 12-03-21 ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:**, ως προς την μη επιβολή της κατ' άρθρο 29 ν.3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο επίδομα αλλοδαπής που έλαβε το οικον. έτος 2012 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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