



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 5/4/2023

Αριθμός απόφασης: 137

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, με ΑΦΜ, κατά της με αρ. δήλωσης/ 23-11-2022 (αριθ. ειδοποίησης) Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

Ο προσφεύγων διετέλεσε Βουλευτής του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου κατά το έτος 2016, καθώς και για επόμενα έτη και ελάμβανε από την Ευρωπαϊκή Ένωση ποσά αποζημιώσεων. Για το έτος 2016 εισέπραξε το ποσό των 100.102,38 € το οποίο είχε δηλώσει στον κωδικό 657 «εισόδημα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43^Α Κ.Φ.Ε) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» του εντύπου Ε1 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με το από 17/10/2022 ηλεκτρονικό μήνυμα της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ ενημερώθηκε ότι το εν λόγω ποσό, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/2021, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμό 70/2021 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, δεν απαλλάσσεται από τον φόρο της εθνικής νομοθεσίας, και υπέβαλε την με αριθμό 2^η τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2016, δηλώνοντας το ανωτέρω ποσό στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1 και το ποσό φόρου που είχε καταβληθεί στην Ένωση επί της επίδικης αποζημίωσης, ύψους 22.008,30 €, στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19».

Την 23/11/2022 εκδόθηκε η με αριθμό/ 23-11-2022 (αριθ. ειδοποίησης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2016, με βάση την με αριθμό 2^η τροποποιητική δήλωση, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου μη λαμβάνοντας υπόψη την από 7/11/2022 δήλωση ρητής επιφύλαξης του προσφεύγοντος. Με την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 28.204,31 €, έναντι προηγούμενου χρεωστικού 366,12 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ανυπόστατο άλλως ακυρότητα της υπ' αριθμ. Ε.2162/2021 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, επειδή, αφενός έχει εκδοθεί καθ' υπέρβαση των συνταγματικών ορίων της κανονιστικής αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης, αφετέρου δεν έχει δημοσιευθεί, ως όφειλε.

- Μη υπαγωγή της αποζημίωσης των Βουλευτών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου στην έννοια του εισοδήματος.
- Η ευρωβουλευτική αποζημίωση δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ούτε από άλλη πηγή και δεν υπόκειται στην φορολογία εισοδήματος, εκτός από αυτή που καταβάλλεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Υπόκειται μόνο στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης με συντελεστή 8%.
- Η εγκύκλιος οδηγία E 2162/2021 βάσει της οποίας εκδόθηκε το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό, δεν καλύπτεται από τη γνωμοδότηση με αρ. 70/2021 ΝΣΚ και εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ανωτέρω νομοθετήματος:

«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.»

Επειδή, στην εγκύκλιο E.2162/6.8.2021 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 70/2021 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. για την φορολογική μεταχείριση της αποζημίωσης που καταβάλλει το Ευρωκοινοβούλιο στους Έλληνες Ευρωβουλευτές, αναφέρονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε για ενημέρωση και εφαρμογή, την με αριθ. 70/2021 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Με τη γνωμοδότηση αυτή, γίνεται δεκτό ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, ενώ πιστώνοντας τον φόρο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που παρακρατήθηκε από το Ευρωκοινοβούλιο, δεν θίγεται ο όρος της 2005/684/ΕΚ Απόφασης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, περί της μη διπλής φορολόγησης, όρος που έτσι κι αλλιώς ρυθμίζεται ρητά και στην εσωτερική μας νομοθεσία, με το άρθρο 9 του ΚΦΕ. Συνακόλουθα, επιβάλλεται σε αυτές ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 43Α του ΚΦΕ).

Περαιτέρω, τα γενόμενα δεκτά από την υπ' αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ε. 2147/2019 εγκύκλιος), περί της έννοιας του φόρου εισοδήματος Ελλάδος, έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής, δεν εφαρμόζονται για τον φόρο υπέρ των Κοινοτήτων που παρακρατείται από την αποζημίωση των Ευρωβουλευτών από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Συνεπώς δεν έχει εφαρμογή η Ε. 2147/2019 εγκύκλιος στις αποζημιώσεις των Ευρωβουλευτών, διότι το πεδίο εφαρμογής της εγκυκλίου Ε. 2147/2019, το οποίο συσχετίζεται με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣΤΕ, είναι οι φόροι που παρακρατήθηκαν στη αλλοδαπή και πιστώνονται κατ' εφαρμογή συγκεκριμένων συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας με τις 56 χώρες με τις οποίες έχει συνάψει η Ελλάδα ΣΑΔΦ κι όχι ο φόρος που παρακρατείται υπέρ των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δηλώνονται στους κωδικούς 389-390 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιλέγοντας ως χώρα προέλευσης, τη χώρα προσωρινής διαμονής κατά τον χρόνο άσκησης των καθηκόντων τους. Αντίστοιχα, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου συμπληρώνεται στους κωδικούς 651-652 του ως άνω εντύπου, με επιλογή της ένδειξης «Λοιπές περιπτώσεις».

Επειδή, εν συνεχεία, με την υπ' αριθμ. 431/2023 Απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του 7^{ου} Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα εξής:

«Η καταβαλλόμενη στον Ευρωβουλευτή αποζημίωση συνιστά εγγύηση της προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας του, διασφαλίζει δε πρωτίστως ότι ασκεί την εντολή του χωρίς να δεσμεύεται από οδηγίες- εντολές, δεδομένου ότι, ενόψει του ικανοποιητικού ύψους της, τον καθιστά λιγότερο ευάλωτο-εκτεθειμένο σε έξωθεν παρεμβάσεις προς εξυπηρέτηση ιδιοτελών οικονομικών συμφερόντων και εντεύθεν προτάσεων οικονομικών συναλλαγών με αυτόν. Η αποζημίωση δεν καλύπτει την απώλεια εσόδων που συνεπάγεται η άσκηση των βουλευτικών καθηκόντων του, δεδομένου ότι ο Ευρωβουλευτής δεν υποχρεούται να διατηρεί κατοικία στους τόπους εργασιών του Ευρωκοινοβουλίου και ως εκ τούτου δεν απομακρύνεται, κατά τη διάρκεια της θητείας του, σε μόνιμη-διαρκή βάση από τον τόπο που ασκεί το επαγγελματικό-βιοποριστικό του έργο. Ο Ευρωβουλευτής δεν συνδέεται με την Ευρωπαϊκή Ένωση με σχέση εξαρτημένης εργασίας, αλλά αποτελεί μέλος θεσμικού οργάνου αυτής, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η αποζημίωση του Ευρωβουλευτή δεν έχει το χαρακτήρα μισθού, ούτε εισοδήματος από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, από το 2009 και εφεξής βαρύνει τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και υπόκειται, καταρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 της απόφασης 2005/684/ΕΚ, σε φόρο υπέρ της Ένωσης.

Προκειμένου, ο Έλληνας νομοθέτης να υπαγάγει την αποζημίωση αυτή σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης με βάση την εθνική νομοθεσία, ασκώντας την κατ' άρθρο 12 παρ. 3 της απόφασης 2005/684/ΕΚ ευχέρεια που του παρέχεται, πρέπει, σύμφωνα με τις αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, αλλά και της σαφήνειας και προβλέψιμης

εφαρμογής των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων, όπως ιδίως εκείνων με τις οποίες επιβάλλονται φόροι, τέλη, εισφορές κ.λπ., τηρώντας, παράλληλα, την επιταγή του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος να θεσπίσει νέα, σαφή, ειδική διάταξη τυπικού νόμου, εντασσόμενη στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, με την οποία είτε θα υπαγάγει την εν λόγω αποζημίωση (και τη μεταβατική) ευθέως στις διατάξεις περί φορολόγησης μισθωτών υπηρεσιών είτε εμμέσως θεωρώντας αυτήν κατά πλάσμα δικαίου ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία.

Μη νόμιμη η το πρώτον υπαγωγή της αποζημίωσης του Ευρωβουλευτή σε φόρο εισοδήματος ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με κανονιστική πράξη του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, μη δημοσιευθείσα, εξάλλου, στο Φ.Ε.Κ.. Ακύρωση αυτής για λόγους νομιμότητας, αλλά και ασφάλειας δικαίου, ενόψει και της εφαρμογής της.»

Επειδή σε συμμόρφωση με την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ με το άρθρο 92 του ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28.03.2023) προστέθηκε στο άρθρο 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) παρ. 4 για τη φορολόγηση των αποζημιώσεων και συντάξεων που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές, η οποία ισχύει από το φορολογικό έτος 2022 και εφεξής ως εξής:

«4. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει και τις αποζημιώσεις και συντάξεις, τις οποίες λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές της Ελλάδας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης 2005/684/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 23/01/2017 Βεβαίωση Εισοδημάτων 2016 της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, ο προσφεύγων έλαβε στο πλαίσιο της άσκησης της εντολής του βουλευτή του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου το φορολογητέο ποσό, ύψους 100.102,38 €, ενώ κατέβαλε σε φόρους της Ένωσης ποσό, ύψους 22.008,30 €.

Επειδή, κατόπιν του από 17/10/2022 ηλεκτρονικού μηνύματος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ, με το οποίο ενημερώθηκε ότι, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 70/2021 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο Ε.2162/2021 της ΑΑΔΕ, οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δεν απαλλάσσονται από το φόρο της εθνικής νομοθεσίας, ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της υπ' αριθμ. 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, στην οποία δήλωσε το ποσό των 100.102,38 € στον κωδικό 389 και το ποσό των 22.008,30 € στον κωδικό 651 του Εντύπου Ε1. Η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 431/2023 πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε μη νόμιμη η υπαγωγή της αποζημίωσης του Ευρωβουλευτή σε φόρο εισοδήματος ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με την εγκύκλιο Ε.2162/6.8.2021 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δηλ. με κανονιστική πράξη του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, μη δημοσιευθείσα, εξάλλου, στο Φ.Ε.Κ., ενώ με βάση τις διατάξεις του ως άνω ν.

5036/2023, η φορολόγηση των Ελλήνων Ευρωβουλευτών για τις αποζημιώσεις και συντάξεις τις οποίες λαμβάνουν από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, θα ισχύει από 01.01.2022. Συνεπώς, η παρούσα ενδικοφανής πρέπει να γίνει δεκτή κατά το μέρος που αφορά στη μη υπαγωγή σε φορολογία του ποσού, ύψους 100.102,38€, το οποίο έλαβε ο προσφεύγων στο πλαίσιο της άσκησης της εντολής του βουλευτή του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.