



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 06/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1351

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του από 16/12/2014 αιτήματος περί επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής οικον. έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του από 16/12/2014 αιτήματος περί επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής οικον. έτους 2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το με αριθμ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος περί επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου ύψους 580,86 € οικονομικού έτους 2013.

Το ως άνω ποσό του φόρου παρακρατήθηκε αχρεωστήτως επί του ποσού του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά το έτος 2012 στο

Συγκεκριμένα, από την από βεβαίωση της Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, που προσκόμισε ο προσφεύγων, προκύπτει ότι κατά το έτος 2012 έλαβε καθαρό ποσό επιδόματος αλλοδαπής (αμοιβές που δεν υπόκεινται σε φορολογία ή φορολογούνται αυτοτελώς) ύψους 17.690,24 € και παρακρατήθηκε φόρος επί αυτού ποσού 580,86 €. Επιπλέον, στην από 28/02/2013 βεβαίωση της Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, που προσκόμισε ο προσφεύγων, αναφέρεται ότι «...από το Επίδομα Υπηρεσίας Αλλοδαπής, το οποίο έλαβε κατά το έτος 2012 ο με ΑΦΜ, παρακρατήθηκε αχρεωστήτως και αποδόθηκε Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών ποσού € 580,16. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.4038/2012 το εν λόγω επίδομα από 01/01/2012 απαλλάσσεται από το φόρο.»

Με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, διότι: α) η ανακλητική δήλωση υπεβλήθη εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο του οικείου οικον. έτους σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.2238/94, β) σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν.2238/94, το καθαρό ποσό των αποδοχών που λαμβάνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 47, εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών υπαλλήλων που υπηρετούν στο εξωτερικό ως μισθωτοί από 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 ελάμβαναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%, ο δε φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή και με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά 1) την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 2) την αποδοχή του υποβληθέντος από 16/12/2014 αιτήματος περί ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, 3) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και 4) την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου ύψους 580,86 €, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Επί του επιδόματος αλλοδαπής ύψους 17.690,24 €, που προοριζόταν για να καλύψει δαπάνες στις οποίες υπεβλήθη ο προσφεύγων κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του στην αλλοδαπή και επομένως δεν υπόκεινται στην έννοια του φορολογητέου κατ'άρθρο 4§1 του ν.2238/94, παρακρατήθηκε φόρος 580,86 €.

2) Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται (κατ'άρθρ. 135 ν.2594/1988) προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα. Ο παραπάνω δε χαρακτήρας της εν λόγω παροχής δεν αίρεται από το ότι παρέχεται ανεξάρτητα από το αν έγιναν και σε ποια έκταση οι σχετικές δαπάνες και χωρίς απόδοση λογαριασμού, διότι είναι δεδομένο εκ των πραγμάτων ότι τέτοιες δαπάνες είναι

αναμενόμενες, γι' αυτό και προσαρμόζονται ανάλογα με τη χώρα, στην οποία υπηρετεί ο υπάλληλος.

3) Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε..

4) Στο άρθρ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 η απαρίθμηση των περιπτώσεων, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.

5) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 του Ν.Δ. 4486/65, επί φόρου που παρακρατήθηκε σε βάρος τρίτου, ο τελευταίος αυτός νομιμοποιείται να αναζητήσει τον φόρο αυτόν ως αχρεωστήτως αποδοθέντα στο Δημόσιο και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 2238/94, κάθε αμφισβήτηση σχετική με την φορολογική υποχρέωση του μισθωτού, καθώς και τυχόν αίτημα αυτού περί αποδόσεως του παρακρατηθέντος ποσού, υπάγεται στην αρμοδιότητα της οικονομικής αρχής της κατοικίας ή της κυρίας διαμονής του (ΣΕ 3123/97 ΔιΔικ. 1998 209).

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: « Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

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, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι : « Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 §7 του ν.2238/94 ορίζεται ότι :

«7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. 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 για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τα λοιπά θέματα της Παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 90§2, 91 και 93 του ν.2362/1995 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ'αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από την καταβολή.

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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47 παρ. 3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν 4038/2012 ορίζεται ότι :
«5. Η φράση που προστέθηκε στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 2238/1994, με την παρ. 5 του άρθρου 24 περίπτωση α' του ν. 3867/2010, καταργείται. Η ισχύς του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από την 1.1.2012 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων αιτήθηκε την επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ύψους 17.690,24 € ως μη υποκείμενο σε φορολογία, φόρου 580,86 €, οικονομικού έτους 2013, την 16/12/2014, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις χρόνου περί αξίωσης από το Δημόσιο του δικαιώματος προς επιστροφή.

Επειδή, στην από βεβαίωση της Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, που προσκόμισε ο προσφεύγων, αναφέρεται ότι «...**από το Επίδομα Υπηρεσίας Αλλοδαπής, το οποίο έλαβε κατά το έτος 2012 ο με ΑΦΜ, παρακρατήθηκε αχρεωστήτως και αποδόθηκε Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών ποσού € 580,16. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.4038/2012 το εν λόγω επίδομα από 01/01/2012 απαλλάσσεται από το φόρο.**»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με το από και με αριθμ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2013, που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικον. έτους, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 539,09 ευρώ.

Στην εν λόγω αρχική δήλωση που υπέβαλε ο προσφεύγων, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσε μεταξύ άλλων :

- εισόδημα που απέκτησε το 2012, το οποίο απαλλάσσεται από τον φόρο, φορολογείται με ειδικό τρόπο κλπ. (κωδικός 659, Πίνακας 6 περ. 3 του Εντύπου Ε1) ύψους 17.690,24 €, που αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής που έλαβε κατά το έτος 2012 και
- φόρο που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 6 (κωδικός 433, Πίνακας 6 περ.7 του Εντύπου Ε1) ύψους 580,86 €, που αποτελεί το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, επί του ανωτέρω επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.

..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του υποβληθέντος από τον προσφεύγοντα από 16/12/2014 αιτήματος περί επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου ποσού 580,86 € οικονομικού έτους 2013.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).