



**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, 24/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3750

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 με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Π. Ψυχικού, οδός, κατά των με αριθμ. /09-09-2014 και /09-09-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αριθμ. ... /09-09-2014 και /09-09-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των με αριθμ. πρωτ. /09-09-2014 και /09-09-2014 ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ
6. Την από 14/11/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 09/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 τις υπ' αριθ./09-09-2014 και/09-09-2014 απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ απορρίφθηκαν τα με αρ. πρωτ./09-09-2014 και/09-09-2014 αιτήματα του προσφεύγοντος περί μερικής τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ύψους 9.929,72 € και 10.660,67 € αντίστοιχα.

Οι τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις αφορούν αυτοτελώς φορολογητέο επίδομα ύψους 66.198,08 € για το οικ. έτος 2009 και 71.071,08 € για το οικ. έτος 2010, το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής. Ο προσφεύγων, Δημόσιος Υπάλληλος στον Διπλωματικό Κλάδο με βαθμό του Υπουργείου Εξωτερικών, υπηρέτησε κατά τη διάρκεια των ετών 2008 και 2009, κατόπιν σχετικής τοποθετήσεως σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα στην Πρεσβεία της Ελλάδος στο της και από 22/12/2008 στην Πρεσβεία της Ελλάδος στο της Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94 και παρακρατήθηκε φόρος ποσού 9.929,72 ευρώ (66.198,08 X15%) για το οικονομικό έτος 2009 και 10.660,67 ευρώ (71.071,08 X15%) για το οικονομικό έτος 2010 .

Συγκεκριμένα, με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ απέρριψε τα αιτήματα του προσφεύγοντος επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 4 του ν. 2238/1994, δήλωση ανάκλησης φορολογητέας ύλης γίνεται δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εφόσον υποβληθεί εντός του οικείου οικονομικού έτους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την αποδοχή των με αριθμ. πρωτ./09-09-2014 και/09-09-2014 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, β) την ακύρωση των ως άνω απορριπτικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ, γ) την ακύρωση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και 2010, δ) τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης οικ. ετών 2009 και 2010, και ε) την επιστροφή εντόκως από την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, ύψους 9.929,72 € για το οικ. έτος 2009 και 10.660,67 € για το οικ. έτος 2010, ισχυριζόμενος ότι:

1. Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε τα ως άνω ποσά ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
2. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998) και το

άρθρο 1 και 17 του ν.2685/1999, το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης και δεν υπόκειται σε φόρο γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.

3. Το ανωτέρω επίδομα δεν έχει το χαρακτήρα του εισοδήματος αλλά αποζημιώσεως για την αντιστάθμιση δαπανών, και ως εκ τούτου δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθμ. **1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ**.
4. 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 και με το κόστος ζωής στη χώρα που υπηρετεί.
5. Στο άρθρο 45 παρ. 4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.
6. Η ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται στην ουσία της, αφού ο χαρακτήρας αυτής ως ενδικοφανούς, συνεπάγεται την έρευνα όλων των θεμάτων που θα ερευνούσε το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν .4174/2013 ορίζεται: «Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.» (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1174/14-07-2014).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/94 ορίζεται: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.43 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 21 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) 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 στο άρθρο 84 παρ.7 του Ν.2238/94 ορίζεται: «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. »

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 υποβλήθηκαν στις 09/09/2014, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με την §10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97, (ΦΕΚ Α΄54), και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β΄ του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1997 έως και 31.12.2009) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην §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 θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%».

Επειδή με την απόφαση 1840/2013 της Ολομέλειας του ΣΤΕ η ως άνω διάταξη κρίθηκε αντισυνταγματική, καθώς το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή κατά συνέπεια, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό, κακώς υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15%.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω επί του επιδόματος αλλοδαπής € 66.198,08 που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2008 έως 31/12/2008, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό €9.929,72 που δεν οφείλονταν.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω επί του επιδόματος αλλοδαπής € 71.071,08 που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2009 έως 31/12/2009, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό €10.660,67 που δεν οφείλονταν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και

την ακύρωση των με αριθμ. πρωτ. /09-09-2014 και /09-09-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα από 09-09-2014 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προβεί στις κατά νόμο ενέργειες που απορρέουν εκ της αποδοχής των τροποποιητικών δηλώσεων σε σχέση με τα μη οφειλόμενα ποσά φόρου 9.929,72 € για το οικ. έτος 2009 και 10.660,67 € για το οικ. έτος 2010.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).