



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

Καλλιθέα, 17/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3659

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9563608
ΦΑΞ : 210-9531321

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 από 26/9/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων στις υπ' αριθμ. και/ 5-6-2014 τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 4.** Τις τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας επί των υπ' αριθμ. και/ 5-6-2014 τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος του προσφεύγοντα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 5.** Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26/9/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις υπ' αριθμ. και/ 5-6-2014 τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων οικονομικών ετών, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου.

Η τροποποίηση αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης ποσού 14.164,54€ για το οικονομικό έτος 2011 και ποσού 7.973,67€ για το οικονομικό έτος 2012, το οποίο αποτελεί το 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως Υπολοχαγού

Με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, την ακύρωση του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας οικονομικού έτους 2011 και του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας οικονομικού έτους 2012, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή εντόκως των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου, ισχυριζόμενος ότι:

- Με βάση το άρθρο 45 του Ν.2238/1994 δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου.
- Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998), το άρθρο 1, 17, 20 και 32 του Ν.2685/1999 και τις υπ' αριθμ. 3544/2008 και 2961/2010 Αποφάσεις του ΣΤΕ, η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
- 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.
- Στο άρθ.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.

Επειδή, σύμφωνα με το 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.*» (Σχετ. η ΠΟΛ 1174/2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παραγράφου 11 εδάφιο 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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 παράγραφος 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 παράγραφος 7 του Ν.2238/1994 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 επικύλαξη, 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 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και 2012 υποβλήθηκαν στις 5/6/2014, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.2238/1994: *«1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. ... 2. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο είναι εκείνο από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο φόρος που του αναλογεί, προκύπτει το χωρίς φόρο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο. 3. Τα επιδόματα, που καταβάλλονται στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2,3, και 6 του*

άρθρου 63 του Ν.1892/ 1990, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 5 παρ. 20 του Ν.2753/1999 και το άρθρο 11 παρ. 24 του Ν.2954/2001: «4. Δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α)... β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του δημοσίου ... όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν.2346/ 1995 (ΦΕΚ Α' 220) και Π. Διατάγματος 200/1993 (ΦΕΚ Α' 75).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε από το άρθ. 12 του Ν.2459/1997 (και ισχύει από 1/1/1997) και το άρθρο 24 του Ν.2867/2010 (και ισχύει από 3/8/2010): «1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ... 3. Ειδικά για τους υπαλλήλους του υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της μόνιμης αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό των αποδοχών, τις οποίες αυτές θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό. ... καθώς και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.2459/1997 που προστέθηκε ως παράγραφος 4 στο άρθρο 14 του Ν.2238/1994 (ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1997 μέχρι και 31/12/2009): «Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.3 του άρθρο 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, και 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 δέκα πέντε τοις εκατό 15%. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. Για την απόδοση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.3790/2009: «1. Τα ποσά της παρ.4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. που καταβάλλονται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για αποδοχές που καταβάλλονται από 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 5 του Ν.3842/2010 (που ισχύει από 1/1/2010) καταργήθηκε η τροποποίηση που έγινε με το άρθρο 8 του Ν.3790/ 2009

Επειδή, όπως γίνεται αντιληπτό, για τους υπηρετούντες στην αλλοδαπή, οι επιπλέον αποδοχές τους ήταν αυτοτελώς φορολογητέες με 15%.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 3544/2008 του Β Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας: *«ως καθαρό ποσό των αποδοχών των στρατιωτικών, υποκείμενο σε αυτοτελή φορολόγηση, νοείται το τμήμα των αποδοχών που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα ελάμβαναν εάν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, στις «αποδοχές», όμως, που προβλέπονται στην (στενώς, άλλωστε, ερμηνευτέα ως φορολογική) διάταξη της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου 14 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται η αποζημίωση που καταβάλλεται σε ειδικές περιπτώσεις στρατιωτικών, όπως η αποζημίωση των στρατιωτικών που υπηρετούν στην Κύπρο, η οποία μαζί με «τα λοιπά έξοδα» που καταβάλλονται στα εν λόγω πρόσωπα (άρθρο 20 παρ. 1 του Ν.2685/1999) συνιστά δαπάνη μη υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 4 περ. β' του εν λόγω Κώδικα».*

Επειδή η ως άνω επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα απόφαση του ΣΤΕ δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 26-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. έτος 2011 : Χρεωστικό υπόλοιπο 76,92€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας οικονομικού έτους 2011 και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναφέρονται επ' αυτού.

Οικ. έτος 2012 : Χρεωστικό υπόλοιπο 1.437,02€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας οικονομικού έτους 2012 και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναφέρονται επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 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.2717/1999).