



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

Καλλιθέα, 30/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3525

Ταχ. Δ/ση : 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 3/9/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων στις υπ' αριθμ. και/ 23-5-2014 τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 4.** Τις τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης επί των υπ' αριθμ. και/ 23-5-2014 τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος του προσφεύγοντα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 5.** Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 3/9/2014 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/ 23-5-2014 τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, με τις οποίες ζητούσε τη μη φορολόγηση του ποσοστού 15% του επιδόματος αλλοδαπής, ήτοι 6.886€ και 14.865€, αντίστοιχα, στις οποίες δεν έλαβε απάντηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης (τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις).

Οι τροποποιήσεις αφορούν στα αυτοτελώς φορολογητέα ποσά ύψους 45.906€ για το οικονομικό έτος 2009 και 99.099€ για το οικονομικό έτος 2010, τα οποία αποτελούν επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα ως υπάλληλο του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας στο Τα επιδόματα αυτά φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με 14§4 του Ν.2238/1994 και παρακρατήθηκε φόρος ποσού 6.886€ (45.906€ X 15%) για το οικονομικό έτος 2009 και 14.865€ (99.099€ X 15%) για το οικονομικό έτος 2010.

Με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης, την ακύρωση του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης οικονομικού έτους 2009 και του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης οικονομικού έτους 2010, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή εντόκως των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου, ισχυριζόμενος ότι:

- Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε το ως άνω ποσό ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998), το άρθρο 1 και 17 του Ν.2685/1999 και την υπ' αριθμόν 1840/2013 η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
- 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. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων το εν λόγω επίδομα υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15 % με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.
- 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: «*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 παρ. 11 εδαφ.1 του Ν.4174/2013: «*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 παρ.1 του Ν.2238/1994: «*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): «*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 το άρθρο 84 παρ.7 του Ν.2238/1994: «*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 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 υποβλήθηκαν στις 23/5/2014, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 παράγραφος 10 του Ν.2459/1997 (ΦΕΚ Α' 54) και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1997 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 η με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14 παρ. 4 του Ν.2238/1994 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής, που θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.2594/1998) και ελάμβαναν σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.2685/1999 οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 1 του Ν.2685/1999 ορίζεται ότι *«Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιαδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' και β' βαθμού και των λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή, για συμμετοχή σε συνέδρια, σεμινάρια, εκπαίδευση, μετεκπαίδευση, καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παράγραφος 2 του Ν.2685/1999: *«Για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα (30) ημερών καταβάλλεται στους ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής, σε ποσοστό επί του επιδόματος αλλοδαπής του Έλληνα πρέσβη της χώρας όπου υπηρετούν, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, για τους πολιτικούς υπαλλήλους και με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Άμυνας, Εξωτερικών και Οικονομικών για τους στρατιωτικούς, με εξαίρεση τις ειδικές περιπτώσεις του άρθρου 20 του παρόντος νόμου.»*

Επειδή, σύμφωνα με την ΚΥΑ 2/22133/0022 (ΦΕΚ Β 1371 2007) ορίζεται ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής του Στρατιωτικού Προσωπικού των Ενόπλων Δυνάμεων καταβάλλεται με τις ίδιες προϋποθέσεις που χορηγείται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών.

Επειδή, κατά συνέπεια, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο ελάμβανε το Στρατιωτικό Προσωπικό των Ενόπλων Δυνάμεων όταν μετέβαινε στο εξωτερικό, κακώς υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15%.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επί του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ο προσφεύγων ποσού 45.906€ κατά το διάστημα 1/1/2008 – 31/12/2008 και ποσού 99.099€ κατά το διάστημα 1/1/2009 – 31/12/2009, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό 6.886€ και 14.865€, αντίστοιχα, που δεν οφειλόταν.

Επειδή το υποβληθέν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αίτημα έντοκης επιστροφής του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου δεν στρέφεται κατά υφιστάμενης, στο παρόν στάδιο, πράξης φορολογικής αρχής, αλλά αφορά σε επόμενο στάδιο, το οποίο διέπεται από τις ισχύουσες για το θέμα αυτό διατάξεις. Ως εκ τούτου, το αίτημα αυτό δεν εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, καθότι δεν συνιστά ενδικοφανή προσφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθμόν/ 3-9-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και ορίζουμε όπως προβεί ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης στην τροποποίηση:

- του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) οικονομικού έτους 2009 κατά το μέρος που αφορά στο φόρο εισοδήματος ποσού 6.886€ που παρακρατήθηκε από το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής συνολικού ποσού 45.906€ και
- του με αριθμό δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΑΧΚ) οικονομικού έτους 2010 κατά το μέρος που αφορά στο φόρο εισοδήματος ποσού 14.865€ που παρακρατήθηκε από το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής συνολικού ποσού 99.099€

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