



**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,

16/09/2014

Αριθμός απόφασης:

2784

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 05/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ: κατοίκου, οδός κατά της αρνητικής απαντήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της από 16-07-2014 τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την από αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της από 16-07-2014 τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010.

5. Την από 09/09/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **05/08/2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθ. απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας περί μερικής τροποποίησης - ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Η τροποποίηση αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης ποσού 69.300,00 ευρώ για το οικ. έτος 2010 το οποίο αποτελεί το Επίδομα Υπηρεσίας Αλλοδαπής που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως υπάλληλο του Υπουργείου Απασχόλησης & Κοινωνικής Προστασίας, για εκτέλεση καθηκόντων στο Γεν. Προξενείο της Ελλάδος στη της Ιταλίας. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το ν. 2459/1997 και παρακρατήθηκε φόρος ποσού 10.395,00 ευρώ.

Συγκεκριμένα, με την υπ' αριθ..... προσαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας καθόσον α) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 47 για τους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, β) Με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ 4 του ΚΦΕ " Το καθαρό ποσό που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 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 αυτοί θα έπαιρναν, αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%, γ) Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή από το οικονομικό έτος 1998 φορολογείται αυτοτελώς λόγω κατάργησης με την περιπτ. 16 του άρθρου 1 του ν 2459/1997 του άρθρου 3 του ν 1303/1972 και της παρ.12 του άρθρου 131 του ν419/1976 που προέβλεπαν την απαλλαγή του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απαντήσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τη νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου που θα προκύψει, ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα.
- 2) 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.

- 3) Στο άρθρ.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.
- 4) Με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ 4 του ΚΦΕ " Το καθαρό ποσό που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 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 αυτοί θα έπαιρναν, αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15% ..."
- 5) 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.
- 6) Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε το ως άνω ποσό ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
Προς επίρρωση των ισχυρισμών του η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ'αριθμ. 1840/2013 απόφαση του ΣΤΕ.
- 7) Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να 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.»* (Σχετ. 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 ορίζεται: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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 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 εν προκειμένω έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα αίτημα τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος την 16.07.2014 για το οικονομικό έτος 2010 συνεπώς το εν λόγω οικονομικό έτος εξετάζεται από την Υπηρεσία μας βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων.

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 υπηρέτουσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθμό 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, το άρθρ. 14§4 του Ν.2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης του επιδόματος αλλοδαπής με συντελεστή 15% κρίθηκε αντισυνταγματικό, καθώς αντίκειται στα άρθρα 78 και 4 του Συντάγματος και το εν λόγω επίδομα δεν υπόκειται σε φόρο.

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 ποσού 69.300,00 € για το οικ. έτος 2010 παρακρατήθηκε φόρος 15% ποσού 10.395,00 € που δεν οφείλονταν.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του **ΑΦΜ** και την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επί του υποβληθέντος από την προσφεύγουσα με αριθμ. πρωτ. αιτήματος για τροποποίηση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις κατά νόμο ενέργειες που απορρέουν εκ της αποδοχής του αιτήματος για τροποποίηση της δήλωσης σε σχέση με τα μη οφειλόμενο ποσό 10.395,00 €.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).