



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

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

Καλλιθέα, 28/04/2014

Αριθμός απόφασης: 890

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 7/3/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου στο υπ. Αριθμόν αίτημα για επιστροφή φόρου 4.352,16€ (που προκύπτει από τη φορολόγηση με 15% της ημερήσιας αποζημίωσης (εξωτερικού) που έλαβε την περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 7/3/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ. αίτηση για επιστροφή 4.352,16€ που αποτελούν το φόρο που παρακρατήθηκε (15%) επί του επιδόματος για υπηρεσία στην αλλοδαπή για την περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009. Η αίτησή του απορρίφθηκε με την υπ' αριθμό/ 7-2-2014 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και επιστροφή του εν λόγω φόρου εντόκως με 6%, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους : α) σύμφωνα με τις 3544/ 2008 και 2961/ 2010 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας η ημερήσια αποζημίωση εξωτερικού θεωρείται ως δαπάνη και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, β) σύμφωνα το άρθρο 45 παράγραφος 4 του Ν.2238/ 1994 με τις τροποποιήσεις από το άρθρο 5 παράγραφος 20 του Ν.2753/ 1999 και του άρθρου 11 παράγραφος 24 του Ν.2954/ 2001: «Δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: ... β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου ... όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν.2685/ 1999 (ΦΕΚ Α' 35)», γ) το άρθρο 1 περ. 16 του Ν.2459/ 1997 κατήργησε τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.δ.1303/ 1972 (ΦΕΚ Α' 221) και του άρθρου 131 παράγραφος 12 του Ν.419/ 1976 (ΦΕΚ Α' 221) (που αφορούσαν στην απαλλαγή από κάθε είδος φόρου του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή), αλλά η ημερήσια αποζημίωση που λαμβάνουν οι στρατιωτικοί που υπηρετούν στην Κύπρο αποζημιώνονται με βάση άλλες διατάξεις και όχι αυτές που καταργήθηκαν, δ) οι απολαβές των στρατιωτικών που υπηρετούν στην Κύπρο προσδιορίζονται από την Κ.Υ.Α. 2/ 28934/0022/22-04-1999 και στο άρθρο 20 παράγραφος 1 του Ν.2685/ 1999 και η αποζημίωση που καταβάλλεται στο προσωπικό που υπηρετεί στην Κύπρο χαρακτηρίζεται ως έξοδα κίνησης για εκτέλεση υπηρεσίας στην αλλοδαπή, ε) στο άρθρο 32 παράγραφος 4 του Ν.2685/ 1999 καθορίζεται ότι τα χρηματικά εντάλματα για τις δαπάνες καταβολής ημερήσιας αποζημίωσης απαλλάσσονται από φόρο.

Αναφορικά με τις φορολογήσιμες αποδοχές

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 με τις τροποποιήσεις από το άρθρο 5 παράγραφος 20 του Ν.2753/ 1999 και του άρθρου 11 παράγραφος 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, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 12 του Ν.2459/ 1997 (και ισχύει από 1/1/1997) και του άρθρου 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».

Αναφορικά με το χρόνο που μπορεί να πραγματοποιηθεί επιστροφή του φόρου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ.4 του Ν.2238/ 1994: «Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή αντικειμενική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε...Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.[2717/ 1999](#) κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.». Η ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται και αυτή στην ουσία της, αφού ο χαρακτήρας αυτής ως ενδικοφανούς συνεπάγεται την έρευνα όλων των θεμάτων που θα ερευνούσε το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο.

Επειδή, η κατ' άρθρο 84 παρ.7 εδάφ. α' του Ν.2238/ 1994 αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει, βάσει της δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως, από την τυχόν αποδοχή της οποίας, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε και γεννάται, εκ του λόγου τούτου, αξίωση επιστροφής του· συνακόλουθα δε αρχίζει και η παραγραφή της εν λόγω αξίωσης, κατά τις περί δημοσίου λογιστικού διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 που ορίζουν ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής....».

Επειδή, εν προκειμένω, το οικονομικό έτος που αφορά η προσφυγή είναι 2010 και το αίτημα για τροποποίηση του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος κατατέθηκε στις 27/12/2013, τα έτη για τα οποία θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί επιστροφή φόρου θα ήταν από το οικονομικό έτος 2011 και ένθεν.

Την απόρριψη της από 7/3/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου στην υπ' αριθμόν αίτηση για επιστροφή φόρου 4.352,16€.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικός φόρος: 1.739,27€ - ποσό επιστροφής: 700,52€

Το παραπάνω ποσό επεστράφη με αριθ. κατ., αριθμ. Κοιν., με βάση τον αριθμό δήλωσης, όπως προκύπτει από το από 20/07/2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. έτους 2010.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).