



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Ζαχαράκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 08/01/2020

Αριθμός Απόφασης: 71

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26.09.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- **ΑΦΜ**, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς της υπ'αρ.πρωτ...../04-06-2019 αίτησης για μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του- **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 τη πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./04-06-2019 αίτηση του προσφεύγοντος για τροποποίηση-μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2010 και επιστροφή νομιμοτόκως του παρακρατηθέντος φόρου.

Η ως άνω αίτηση τροποποίησης-μερικής ανάκλησης αφορά το ποσό που αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής, ύψους 16.507,18 € (μικτού ποσού) για το οικονομικό έτος 2010, το οποίο δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 2.476,08 €. Το ανωτέρω επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως αστυνομικό Υπουργείου Εξωτερικών, αποσπασμένο στη Βουλγαρίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της, την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί της με αρ. πρωτ./04-06-2019 αίτησής του για τροποποίηση-μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2010, την αποδοχή της μερικής ανάκλησης αυτής και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου που παραρατήθηκε, ποσού 2.476,08 €, ισχυριζόμενος ότι:

- Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στο εξωτερικό.
- Δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσής του, διότι η παρακράτηση σε βάρος του πραγματοποιήθηκε στις 28-12-2016, η σχετική συμπληρωματική-τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε στις 05-12-2017 και η εκκαθάριση αυτής διενεργήθηκε την 31-01-2019.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, καθώς και την με αριθμό 1502/03-09-2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994:
«Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 47 του Ν. 2238/1994. :
«3.Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων 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 αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.»

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την παρ. 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) ορίζεται ότι: **«Το καθαρό ποσό των αποδοχών 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 θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).....».**

Επειδή, με την απόφαση της, με αριθμό 1840/2013, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, έκρινε ότι:

«...4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α)...β) Η αποζημίωση που παρέχεται με τη μορφή εξόδων κίνησης, καθώς και η ημερήσια αποζημίωση εκτός έδρας, η οποία καταβάλλεται σε δημόσιους υπαλλήλους και υπαλλήλους νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, όπως αυτή καθορίζεται κάθε φορά με κοινές αποφάσεις του αρμόδιου υπουργού και του Υπουργού Οικονομικών» και στο άρθρο 47 ότι «1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες...3. Ειδικά για τους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών..., ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του άρθρου αυτού λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν, αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό...». Ο ν. 2459/1997 (Α' 17), με το μεν άρθρο 12 παρ. 10 αντικατέστησε την τελευταία αυτή παράγραφο, προσθέτοντας ορισμένες κατηγορίες υπαλλήλων και επαναλαμβάνοντας την κατά τα λοιπά, αφ' ετέρου δε, με το άρθρο 10 παρ. 10, πρόσθεσε στο άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε., ως παράγραφο 4, την εξής ρύθμιση: **«Το καθαρό ποσό των αποδοχών 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 δεκαπέντε τοις εκατό (15%)...».** Περαιτέρω, με τα άρθρα 5 παρ. 20 του ν. 2753/1999 (Α' 249), αρχικά, και 11 παρ. 24 του ν. 2954/2001 (Α' 255), στην συνέχεια, αντικαταστάθηκε η προαναφερθείσα περ. β του άρθρου 45 του

Κ. Φ.Ε. και, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, διαμορφώθηκε ως εξής: «β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου...», ενώ, μετά τον κρίσιμο χρόνο, με το μεν άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 3790/2009 (Α' 143) ορίσθηκε ότι «Τα ποσά της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. που καταβάλλονται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος», και, στη συνέχεια, με τα άρθρα 4 παρ. 4 και 5 παρ. 7 του ν. 3842/2010 (Α' 58) καταργήθηκαν τόσο η αμέσως προηγούμενη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 3790/2009, όσο και εκείνη του άρθρου 14 παράγραφος 4 του Κ.Φ.Ε. Αφ' ετέρου, στο άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998 (Α' 62), ορίζεται ότι «1. Ως αποδοχές των υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών νοούνται ο βασικός μισθός τους και όλα τα, κατά τις κείμενες διατάξεις, χορηγούμενα επιδόματα και προσαυξήσεις...4. Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα παρέχεται σε συνάλλαγμα, ανεξαρτήτως των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό προσαυξάνεται αναλόγως των ποσοστών που ορίζονται για τα οικογενειακά βάρη και τη στέγαση. 5. Το κατά την προηγούμενη παράγραφο επίδομα καθορίζεται εκάστοτε για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, λαμβανομένων υπόψη των πινάκων των Ηνωμένων Εθνών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το κόστος ζωής στις πρωτεύουσες όλου του κόσμου. Για τους λοιπούς υπαλλήλους καθορίζεται με την ίδια κοινή υπουργική απόφαση σε ποσοστό επί αυτού το οποίο έχει καθορισθεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό. Η ως άνω υπουργική απόφαση μπορεί να έχει και αναδρομική ισχύ. 6. Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή αναπροσαρμόζεται, σε περίπτωση ουσιώδους μεταβολής είτε της ισοτιμίας του συναλλάγματος προς το τοπικό νόμισμα ή το ευρώ είτε της αγοραστικής αξίας τούτων, με βάση επίσημα στοιχεία. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, που εκδίδεται μετά από γνώμη τριμελούς επιτροπής, αποτελούμενης από το Γενικό Διευθυντή Διοικητικού ως πρόεδρο, ένα Διευθυντή Πολιτικών Υποθέσεων και το Διευθυντή στον οποίο υπάγεται η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, καθορίζεται το ποσοστό της αναφερόμενης στην προηγούμενη παράγραφο αναπροσαρμογής του επιδόματος...Η Επιτροπή συνέρχεται, υποχρεωτικώς ετησίως, για εξέταση των υποβαλλόμενων από τις Πρεσβείες αιτήσεων αναπροσαρμογής του επιδόματος για τη χώρα αρμοδιότητάς τους». Εξ άλλου, ο ν. 2685/1999 «Κάλυψη δαπανών μετακινούμενων υπαλλήλων εντός και εκτός Επικράτειας...» (Α' 35) ορίζει στο άρθρο 1 ότι «1. Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιαδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου...στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή...καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι...» και στο άρθρο 17 ότι «1. Στα αναφερόμενα στο άρθρο 4 του παρόντος πρόσωπα που μεταβαίνουν με εντολή του Δημοσίου- υ...για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή ή για εκπαίδευση στο

εξωτερικό, μέχρι τριάντα (30) ημέρες, καταβάλλονται έξοδα μετακίνησης, ημερήσια αποζημίωση και έξοδα διανυκτέρευσης. 2. Για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα 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...Το ανωτέρω επίδομα...καταβάλλεται με τις ίδιες προϋποθέσεις που χορηγείται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών...». 5. **Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., κάθε παροχή καταβαλλομένη στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία, όπως επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, η οποία κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.** Εξ άλλου, η απαρίθμηση στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, και ως εκ τούτου δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (βλ. και ΣτΕ 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.ά.) ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες...6. Επειδή, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών το προαναφερθέν επίδομα αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2002, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών, προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, **στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα,** (βλ. και την εισηγητική έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 8 του ν. 3790/2009). **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, την οποία ο υπάλληλος προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα,**

σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 5 και 6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, με κριτήριο το υφιστάμενο κόστος ζωής. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, το ως άνω επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, στην παρ.43 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 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, σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 84 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, όπως έχει νομολογηθεί επί προκαταβληθέντος φόρου, η αξίωση προς επιστροφή του αχρεώστητου γεννάται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης και όχι από το χρόνο της καταβολής της (ΣτΕ 3664/1981, 1363/1982 και 1218/1994 και γνωμ. Ν.Σ.Κ. 837/1991).

Επειδή με την Πολ. 1068/14.03.2012 έγινε αποδεκτή η 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. στην οποία αναφέρεται ότι:

«...Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του, (Γνωμ.Ν.Σ.Κ. 407/2003), αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής, για πραγματικό ή νομικό λόγο, όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο, (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη (Γνωμ ΝΣΚ 62/2007,

156/2002, 837/1991, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002), οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση κατά την οποία διενεργείται η, κατ' άρθρο 55 παρ. 1 περ. β', παρακράτηση φόρου, όπου η καταβολή του σχετικού φόρου παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοσή του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 § 3 § 4 του Ν. 2238/1994-, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος αυτός, και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου, (ΑΔ ΗΟC ΣτΕ 1218/1994, 1363/1982, 3664/1981, Γνωμ, ΝΣΚ 263/2009, 491/1995, 837/1991).....».

Επειδή, στα με αρ. πρωτ. 1035642/669/ΑΑ0012/24.04.2007 και 1100226/1945/Α0012/18.10.2007 έγγραφα του Υπ.Οικ αναφέρεται ότι:

«... καθόσον η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο έγκρισης καταβολής των αναδρομικών αποδοχών, ο φορολογούμενος δικαιούται την είσπραξη επιστροφής του παρακρατηθέντα φόρου των αναδρομικών αυτών αποδοχών διότι από το οικονομικό έτος που καταβλήθηκαν και είχε υποχρέωση να τις δηλώσει δεν έχει παρέλθει τριετία»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με απόφαση του αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας αποσπάσθηκε στο Υπουργείο Εξωτερικών και μετέβη στο Γενικό Προξενείο στη Βουλγαρίας, προς εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας (φρούρηση – ασφάλεια κτιριακών εγκαταστάσεων), κατά το χρονικό διάστημα από 26-04-2001 έως 10-08-2003.

Επειδή, με την υπ'αρ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, (που επικύρωνε την υπ'αρ./2013 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί ασκηθείσας αγωγής του) του επιδικάσθηκε διαφορά επιδόματος αλλοδαπής ύψους 16.507,18€, και στις **28-12-2016** του **κατεβλήθη** από το Ελληνικό Δημόσιο ποσό 16.407,83€ (ήτοι μετά αφαίρεση ποσού τακτικών κρατήσεων 99,35€), το οποίο δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο (αυτοτελώς, με συντελεστή 15%(στην υποβληθείσα **υπ'αρ,/05-12-2017 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος** οικονομικού έτους 2010, κατόπιν έκδοσης της από 31/03/2017 βεβαίωσης αποδοχών του Υπουργείου Εξωτερικών. Συγκεκριμένα στον κωδικό 659 (εισοδήματα που αποκτήσατε το 2009, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο) δηλώθηκε το ποσό των 16.407,83€ και στον κωδικό 433 (φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ.4) το ποσό των 2.476,08€. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού € 2.476,08€.

Επειδή, ο προσφεύγων στις **04-06-2019** υπέβαλε την με αρ. πρωτ. αίτησή του στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς **για τροποποίηση / μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας**

εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ως προς το ανωτέρω επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, προκειμένου αυτό να μην υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό του φόρου που του παρακρατήθηκε.

Επειδή, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, που έλαβε ο προσφεύγων έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν φορολογείται, καθώς δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά επιβοηθητικό επίδομα κάλυψης εξόδων των εργαζομένων στην αλλοδαπή και ανηκόντων στην υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών υπαλλήλων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προσφεύγων δικαιούται την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου (2.476,08 €) επί του επιδόματος αλλοδαπής (16.407,83€) που έλαβε, διότι κατά το χρόνο υποβολής στις **04-06-2019** της με αρ. πρωτ. αίτησής του για τροποποίηση / μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 δεν είχε παρέλθει τριετία από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της υπ'αρ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του στις **05-12-2017** κι ως εκ τούτου η κατά του Δημοσίου απαίτησή προς επιστροφή του φόρου που του παρακρατήθηκε δεν έχει παραγραφεί.

Ως προς την έντοκη επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013: *"1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας."*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.4174/2013: *"2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου."*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 16 του ν.4174/2013: *“16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ’ αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β’ 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο *“Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α’170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...”*

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01-01-2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./26-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του- **ΑΦΜ** και τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ύψους 16.407,83€ που έλαβε για το οικονομικό έτος 2010 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.