



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/01/2020

Αριθμός απόφασης: 70

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Ζαχαράκη Αικατερίνη

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών της με αριθμό πρωτ./04-06-2019 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 26/09/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **19/09/2019** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στην υπ'αρ./22-06-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων, στον κωδικό 619 του πίνακα 6 της δήλωσης, εισοδήματα που απέκτησε το 2017, δυνάμει των υπ' αριθμ. αποφάσεων/2016 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και/2012 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ύψους (καθαρού ποσού) 28.895,21 €, τα οποία φορολογήθηκαν αυτοτελώς και αφορούσαν, σύμφωνα με την από 10/04/2017 προσκομισθείσα βεβαίωση της ΣΤ' Διεύθυνσης Οικονομικής Διοίκησης του Υπουργείου Εξωτερικών, σε αποδοχές – προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στεγαστικών αναγκών, και στον κωδικό 613 του ιδίου πίνακα, ποσό του παρακρατηθέντος φόρου ύψους 5.099.15 €. Ακολουθώντας, με την υπ'αρ.πρωτ./04-06-2019 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017-αίτηση επιστροφής φόρου, ο προσφεύγων ανακάλεσε μερικώς τη δήλωση του οικείου έτους και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη μη φορολόγηση του (μικτού) ποσού 33.994.36 €, που έλαβε ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στεγαστικών αναγκών, ζητώντας την έντοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του ποσού φόρου ύψους 5.099.15 €, που παρακρατήθηκε επί του ως άνω ποσού. Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω δήλωση από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της με αρ.πρωτ./04-06-2019 αίτησης μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την επιστροφή νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ύψους 5.099,15 €, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998) και ήδη με την παρ. 4 του άρθρου 155 του ν. 3566/2007, το επίδομα αλλοδαπής έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και για την κάλυψη κάθε δαπάνης στην οποία υποβάλλεται επιπρόσθετα ο αποσπώμενος στην αλλοδαπή υπάλληλος

(μισθώματα, έξοδα εφοδιασμού και συντήρησης επίπλων, δαπάνες επισκευής, θέρμανσης ηλεκτρικής ενέργειας, διατροφής, κλπ).

2. Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013 και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης.

3. Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική με την έννοια ότι η απαρίθμηση αυτή των μη θεωρουμένων ως εισόδημα παροχών δεν αποκλείει το νομοθέτη να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, επικαλείται την με αριθμ. 1840/2013 απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ.1 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

Επειδή, σύμφωνα ο νόμος **4172/2013**, στο **άρθρο 8** ορίζει ότι : «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. 4 της υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1223/2015** εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω

διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. [...] Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία [...], χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.»

Επειδή, στο **άρθρο 12**, του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης..... 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού, γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,.....».

Επειδή, στο **άρθρο 14** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά, γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών,.....» 2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο: α) Το εισόδημα που αποκτάται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους από αλλοδαπό διπλωματικό ή

προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και από κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 17 παρ. 2 του ν.2685/1999**, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998), καταβάλλεται, μεταξύ άλλων, και στους πολιτικούς υπαλλήλους του Δημοσίου, όταν μεταβαίνουν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή. Στο αντίστοιχο, δε, **άρθρο 155** του νέου Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, που κυρώθηκε με το **άρθρο πρώτο του ν.3566/2007**, ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο 171 του νόμου αυτού, άρχισε να ισχύει από 5/6/2007 καταργώντας τον προϋφιστάμενο ν. 2594/1998, προβλέπεται στην παράγραφο 4, ότι : «Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, παρέχεται σε ευρώ ή συνάλλαγμα, πέραν των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1, και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό προσαυξάνεται αναλόγως των ποσοστών, που ορίζονται εκάστοτε με την προβλεπόμενη στην παράγραφο 5 κοινή υπουργική απόφαση, για τα οικογενειακά βάρη και τη στέγαση(...)» και στην παράγραφο 5 ότι : « Το ανωτέρω επίδομα καθορίζεται, για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εξωτερικών και Οικονομίας 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 όμοια απόφαση, σε ποσοστό επί αυτού το έχει καθοριστεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό (...)». Στον ίδιο ως άνω Οργανισμό του Υπουργείου Εξωτερικών ορίζεται στο **άρθρο 171 παρ. 3**, ότι : « Μέχρι την έκδοση των προβλεπόμενων από το νόμο αυτόν διαταγμάτων και κανονιστικών υπουργικών αποφάσεων, εξακολουθούν να ισχύουν τα διατάγματα και οι κανονιστικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν. 2594/1998 και δεν αντίκεινται στις διατάξεις του παρόντος νόμου». Κατ'εξουσιοδότηση δε του ως άνω άρθρου 135 του ν. 2594/1998, **εκδόθηκε η κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών 083/ΕΥΑ/ΑΣ11254/22-1-2001**, με την οποία καθορίστηκε το ύψος του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του υπηρετούντος σε διπλωματικές και προξενικές αρχές και σε μόνιμες αντιπροσωπείες προσωπικού του Υπουργείου Εξωτερικών, ανάλογα με τον κλάδο και το βαθμό τους. Ακολούθως, με την κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εξωτερικών 2/19609/0022, καταργήθηκε από 1/1/2006 η ως άνω Κ.Υ.Α. 083/ΕΥΑ/ΑΣ11254/22-1-2001, όπως είχε τροποποιηθεί και όσον

αφορά την προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, η ρύθμιση παρέμεινε ίδια, πλην όσον αφορά την προσαύξηση λόγω στέγης, ορίστηκαν τα εξής : « Γ. Στους υπαλλήλους του Διπλωματικού κλάδου και του κλάδου Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων, εφόσον δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία από το Δημόσιο, το ποσοστό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής προσαυξάνεται κατά 20% επί του επιδόματος του Προϊσταμένου/Πρέσβευς, (...). Στους μόνιμους υπαλλήλους των λοιπών κλάδων, εφόσον δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία από το Δημόσιο, το ποσοστό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής προσαυξάνεται κατά 10% επί του επιδόματος του Προϊσταμένου /Πρέσβευς».

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 24-9) με την υπ' αριθμ. 3502/2009 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης): «...η ένδικος προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής δεν αποτελεί ιδιαίτερο επίδομα στεγάσεως για τους διπλωματικούς υπαλλήλους, καθ' όσον με τις διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 ορίζεται ότι οι συνθήκες στεγάσεως λαμβάνονται υπ' όψιν για την προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής των ως άνω υπαλλήλων. Συγκεκριμένως, με το άρθρο 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 εθεσπίσθη επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, προκειμένου να αντιμετωπισθεί η διαφορά κόστους ζωής και οι ειδικές συνθήκες διαβιώσεως σε κάθε χώρα, αναλόγως με τον κλάδο, στον οποίο ανήκει ο υπάλληλος, τον βαθμό, τον οποίο κατέχει, τα οικογενειακά του βάρη, το κόστος ζωής του τόπου, στον οποίο υπηρετεί, καθώς και, προκειμένου περί υπαλλήλων του διπλωματικού κλάδου, τις επικρατούσες στη χώρα όπου υπηρετούν συνθήκες στεγάσεως. Συνεπώς, **οι συνθήκες στεγάσεως λαμβάνονται υπ' όψιν από τον νομοθέτη για την χορήγηση προσαυξήσεως επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής [...].** Εν όψει δε του γεγονότος ότι, ως προαναφέρθη, το ποσοστό στεγάσεως δεν αποτελεί αυτοτελές επίδομα, το οποίο προσαυξάνει γενικώς και χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση τις αποδοχές των υπαλλήλων, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, αλλά **προσαυξάνει τις αποδοχές αυτές για την αντιμετώπιση ειδικής και συγκεκριμένης ανάγκης**, την οποία συνιστούν οι επικρατούσες στην αλλοδαπή ειδικές συνθήκες στεγάσεως, καθίσταται φανερό ότι [...].»

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 20-7) με την υπ' αριθμ. **1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας** (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης): «5. ...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. ...ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το **άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών** [ν. 2594/1998] **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.** 7. ...εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλομένη έγιναν δεκτά τα εξής: «...ο [αναιρεσείων] αστυνομικός, που [...] υπηρετούσε στην ελληνική πρεσβεία στην [...], με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους [...] που υπέβαλε στη [...] δήλωσε ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο το ποσό των [...] [το οποίο] αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998, που έλαβε λόγω της παραμονής του στη [...] για εκτέλεση υπηρεσίας. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% [...] και [...] παρακρατήθηκε φόρος[...]

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 19 του Ν. 4174/2013** ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί, εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση...»

Επειδή με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής: Με την υπ' αριθμ././-...../01 απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, ο προσφεύγων, ο οποίος ανήκει στο προσωπικό της Ελληνικής Αστυνομίας, αποσπάστηκε προς εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας (φρούρησης-ασφάλειας κτιριακών εγκαταστάσεων) στο, όπου υπηρέτησε από 14/01/2003 έως 11/05/2005. Κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του στην αλλοδαπή, ελάμβανε από το Ελληνικό Δημόσιο, επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το ύψος του οποίου υπολογιζόταν σε ποσοστό 45% επί του μηνιαίου επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του οικείου Έλληνα Πρέσβη, χωρίς άλλες προσαυξήσεις και επιδόματα. Στη συνέχεια, δυνάμει των υπ' αριθμ. αποφάσεων/2016 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και/2012 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, κατόπιν άσκησης της με ΓΑΚ

...../2005 σχετικής αγωγής κατά του Ελληνικού Δημοσίου, επιδικάστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους 33.994,36 €, ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, λόγω στέγης, το οποίο του καταβλήθηκε κατά το 2017. Το εν λόγω ποσό δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο (αυτοτελώς με συντελεστή 15%) στην υποβληθείσα υπ'αρ./22-06-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών 2017 που αναρτήθηκε στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (www.gsis.gr). Συγκεκριμένα στον κωδικό 619 (Εισοδήμ. που αποκτήσατε το 2018, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. Τρόπο), δηλώθηκε το ποσό των 28.895,21 € (καθαρό ποσό) και στον κωδικό 613 (Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3), το ποσό των 5.099,15 €. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.4 του Ν.2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 5.099,15€.

Επειδή, με βάση τα όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών της με αρ. πρωτ./04-06-2019 αίτησης του για μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και κατ'επέκταση για την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ύψους 5.099,15 €, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης) το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή του άρθρου 135 παρ. 4 ν. 2594/1998 και του άρθρου 155 του ν. 3566/2007, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι καταβαλλόταν στους υπαλλήλους του Δημοσίου που μετέβαιναν στην αλλοδαπή για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή με σκοπό την κάλυψη των δαπανών και δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος.

Ως προς την έντοκη επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, 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 ημερομηνία κατάθεσης από **19-09-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της προσαύξησης του επιδόματος αλλοδαπής λόγω στεγαστικών αναγκών, που έλαβε το φορολογικό έτος 2017 και τη διενέργεια από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Γρεβενών, νέας εκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και νομιμότοκης επιστροφής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.