



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/02/2020

Αριθμός απόφασης: 346

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../17-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... **ΤΟΥ**, με 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 με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου
με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για τον
προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 300,83€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.498,22€,
ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.799,05€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε με επιφύλαξη την με υπ' αριθμ..... 1^η
τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής
φορολογικής δήλωσης, ζητώντας να του επιστραφεί το ποσό του φόρου που του παρακρατήθηκε
επί του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε με τις υπ' αριθμ...../2016 και/2016
αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, για το χρονικό διάστημα που υπηρέτησε στην
αλλοδαπή ως αστυνομικό προσωπικό της Ελληνικής Αστυνομίας (ΕΛ.ΑΣ.) για εκτέλεση
καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας και συγκεκριμένα από 01-05-2004 έως 01-02-2006.
Επιπρόσθετα, ζητούσε να μην επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ως άνω επιδόματος
αλλοδαπής.

Με την έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξης
διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους
2018, η αρμόδια ΔΟΥ απέρριψε την ανωτέρω διατυπωθείσα επιφύλαξη.

Με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης
πράξης, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, και την επιστροφή του ποσού που παρανόμως του
παρακρατήθηκε ως φόρος εισοδήματος, καθώς και τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης
επί του εν λόγω επιδόματος αλλοδαπής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται την αριθμ. 1840/2013
απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και την αρ. 4203/2015 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου Γ' της ΚΥΑ Φ083-58/11-03-
1988, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την ΚΥΑ ΣΤ/Μ/Φ.083/ΑΣ/853/19-03-1993, και των
παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4 της ΚΥΑ 4804/2/1-14046/21-09-1990, όπως αυτές
αντικαταστάθηκαν με την ΚΥΑ 1027/4/2-ε/09-01-1992, συνάγεται ότι το αστυνομικό προσωπικό
που αποσπάται για εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας υπηρεσιών του Ελληνικού
Κράτους στο εξωτερικό, δεν δικαιούται των λοιπών προσαυξήσεων και επιδομάτων που

συνθέτουν το επίδομα αλλοδαπής και, συνεπώς δεν δικαιούνται και την προσαύξηση του επιδόματος αυτού λόγω μη παροχής δωρεάν κατοικίας, ενώ, αντιθέτως, το αστυνομικό προσωπικό που αποσπάται είτε στα πλαίσια ειδικών αποστολών του Υπουργείου Δημόσιας Τάξης, είτε σε υπηρεσίες διεθνών οργανισμών, δικαιούται να εισπράττει το χορηγούμενο στους διπλωματικούς υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, όπως αυτό διαμορφώνεται συνολικά, μετά από συνεκτίμηση όλων των συνθηκών στη χώρα που υπηρετούν, συμπεριλαμβανομένης και της προσαυξήσεως αυτού, όταν δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία, κατά 20%.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν 3103/2003 ορίζεται ότι “ 3. Το επίδομα αλλοδαπής που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 17](#) του Ν. [2685/1999](#) (ΦΕΚ35Α) και χορηγείται στο προσωπικό της Αστυνομίας που τοποθετείται στο εξωτερικό ή μεταβαίνει εκεί με εντολή του Δημοσίου για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή ή εκπαίδευση για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα (30) ημερών, καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εξωτερικών και Δημόσιας Τάξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94 «3. Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες 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 του 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: «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 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο προβλέφθηκε, ελάμβαναν οι υπάλληλοι που υπηρετούσαν στην αλλοδαπή «*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, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.....».

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στη σκέψη 6 της υπ' αριθμ.4203/2015 απόφαση του ΣτΕ " η κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 29 του ν. [3986/2011](#) ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσεως στο άνω ορισμένου ορίου ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, των φυσικών προσώπων, που προκύπτει κατά τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2010 έως και 2014, το δε ύψος της υπολογίζεται επί ολοκλήρου του ποσού του εν λόγω εισοδήματος, ανεξαρτήτως εάν είναι ή όχι φορολογητέο κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος (ΣτΕ 2563-6/2015 Ολομ.). Η διάταξη, όμως, αυτή αναφέρεται αποκλειστικώς σε «εισόδημα» κατά την έννοια του κυρωθέντος με το ν. 2238/1994 (Α' 151) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και δεν καταλαμβάνει, ως εκ τούτου, το επίδομα, αποζημιωτικού, χαρακτήρα, επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή

Επομένως, το ως άνω επίδομα δεν συνιστά εισόδημα, επί του οποίου είναι νόμιμη η επιβολή της κατ' άρθρο 29 του ν. [3986/2011](#) ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης."

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 το Ν 4172/2013 ορίζεται ότι "4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του."

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι με αριθμ./2016 και/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες του αναγνωρίστηκε προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω μη παραχώρησης δωρεάν κατοικίας, καθώς και διαφορά επιδόματος αλλοδαπής, για το χρονικό διάστημα υπηρεσίας του στην αλλοδαπή για την εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας και ειδικότερα από 01-05-2004 έως 01-02-2006 στο Γενικό Προξενείο της Ελλάδας στην

Επειδή, το ποσό που του επιδικάσθηκε με τις ως άνω αποφάσεις, ο προσφεύγων το εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2018, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία έκδοσης 28-02-2019 προσκομιζόμενη βεβαίωση αποδοχών του Υπουργείου Εξωτερικών, ΣΤ' Γενική Διεύθυνση, ΣΤ4 Διεύθυνση Οικονομικής Διοίκησης, αλλά και από τον πίνακα του TAXIS εικόνα αποδοχών 2018, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που αποστέλλουν οι αρμόδιοι Φορείς στο Υπουργείο Οικονομικών.

Επειδή, το επίδομα αλλοδαπής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις αποφάσεις 1840/2013 και 4203/2015, ενόψει της αποζημιωτικής φύσεως και του σκοπού του, δε συνιστά

εισόδημα και ως εκ τούτου δεν έπρεπε να υπαχθεί σε φορολογία ούτε να συνυπολογιστεί για την επιμέτρηση της κατ'άρθρο 43^Α του Ν 4174/2013 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 17-10-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με ΑΦΜ:.....και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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