



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-03-2020

Αριθμός απόφασης: 527

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 .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ...**, με ΑΦΜ:..., κατά της με αριθμό ειδοποίησης .../.../2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης .../.../2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' 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.../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ... 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 φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα πιστωτική διαφορά κύριου φόρου ύψους 100,01€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.900,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.800,75€.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το σύζυγό της, με επιφύλαξη, την με υπ'αριθμ.../...2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ζητώντας να της επιστραφεί το ποσό του φόρου που της παρακρατήθηκε επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω τέκνων που έλαβε με την υπ'αριθμ.../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, για το χρονικό διάστημα που υπηρέτησε στην αλλοδαπή. Επιπρόσθετα, ζητούσε να μην επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ως άνω επιδόματος αλλοδαπής.

Η αρμόδια ΔΟΥ απέρριψε σιωπηρά τη διατυπωθείσα με τη δήλωση επιφύλαξη και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αριθμ. ειδοποίησης .../...2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018.

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

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ο προσφεύγων επικαλείται την αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, την αρ. 4203/2015 απόφαση του ΣτΕ, καθώς και τις αριθμ.1353, 1656/07-05-2019, 5134/21-09-2017 και 4962/10-12-2018 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη βεβαίωση του Υπουργείου Εξωτερικών —..., η προσφεύγουσα έλαβε για το διάστημα **01.07.2009 έως 30.06.2011** το ποσό των 43.008,00€ ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων. Μέρος του ποσού αυτού και ειδικότερα το ποσό των 10.752,00€ αφορούσε το χρονικό διάστημα 01-07 έως 31-12-2009 και επ'αυτού έγινε παρακράτηση φόρου 15% ποσού 1.612,80€.

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.

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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) *«Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήματα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».*

Περαιτέρω, στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι *«Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:*

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο...».

Επιπροσθέτως, στην περ. η της παρ. 3 του άρθρου 12 προβλέπεται ότι ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρείται *«κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): *«Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης 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, 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 υπό κρίση περίπτωση, για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η με αριθμ. .../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία της αναγνωρίστηκε προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω τέκνων, για το χρονικό διάστημα υπηρεσίας της στην αλλοδαπή και ειδικότερα από 01-07-2009 έως 30-06-2011 στην Πρεσβεία της Ελλάδας στη

Επειδή, το ποσό που της επιδικάσθηκε με την ως άνω απόφαση, η προσφεύγουσα το εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2018, όπως προκύπτει από την 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από ...-...-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της .. με ΑΦΜ:... και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ε΄ 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 στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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