



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-01-2019

Αριθμός Απόφασης: 12

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 (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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως του περί επιστροφής ποσού **3.929,88 ΕΥΡΩ** που αχρεωστήτως παρακρατήθηκε κατά την εκτέλεση της με αριθμό/2014 απόφασης του Εφετείου Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως του περί επιστροφής ποσού **ΕΥΡΩ 3.929,88** που αχρεωστήτως παρακρατήθηκε κατά την εκτέλεση της με αριθμό/2014 απόφασης του Εφετείου Αθηνών.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα ως προς την προσβολή της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως του περί επιστροφής ποσού **3.929,88 ΕΥΡΩ** που αχρεωστήτως παρακρατήθηκε κατά την εκτέλεση της με αριθμό/2014 απόφασης του Εφετείου Αθηνών και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την αρ. πρωτ. αίτησή του ζήτησε να του επιστραφεί το ποσό των **3.929,88 ΕΥΡΩ** που αφορά παρακράτηση φόρου 15% επί του επιδικασθέντος, με τη με αριθμό/2014 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, ποσού των 26.199,20 ΕΥΡΩ ως προσαύξηση του Επιδόματος Υπηρεσίας Αλλοδαπής (Ε.Υ.Α.), λόγω τέκνων για το χρονικό διάστημα από 01/09/2007 έως 31/07/2009, ποσό το οποίο σύμφωνα με την αίτηση του, αχρεωστήτως του παρακρατήθηκε κατά την εκτέλεση της προαναφερόμενης απόφασης καθόσον, σύμφωνα και με την υπ. αριθ. 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, το Επίδομα Υπηρεσίας Αλλοδαπής (Ε.Υ.Α.) δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς δεν υπάγεται σε φορολόγηση, ούτε αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, αλλά καταβάλλεται προκειμένου οι στην αλλοδαπή απασχολούμενοι να μπορέσουν να αντιμετωπίσουν το αυξημένο κόστος ζωής.

Η ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος απορρίφθηκε σιωπηρώς, λόγω παρέλευσης απράκτου της τρίμηνης προθεσμίας προς έκδοση απάντησης από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί η ως άνω τεκμαιρόμενη απόρριψη της αιτήσεως του προς τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ** και να του επιστραφεί το συνολικό ποσό των ΕΥΡΩ 3.929,88, ως αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος επί του επιμίσθιου εξωτερικού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται τις αριθ. 1840/2013, 2563/2015 και 2564/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). 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 (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3).

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, η ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, να βεβαιώσει και να επιβάλει τον φόρο, ρυθμίζεται στο πλαίσιο της διαδικασίας που ο Κ.Φ.Ε. ορίζει για τη δήλωση, εκκαθάριση και βεβαίωση του φόρου εισοδήματος του φυσικού προσώπου από τον αρμόδιο προς τούτο προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τούτο, δε, όχι μόνο δεν αναιρείται από την επιλογή ειδικού τρόπου φορολόγησης (αυτοτελούς), ως εισοδήματος, του εν λόγω επιδόματος, αλλά αντίθετα επιβάλλεται από την, σύμφωνα με τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας του δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος) και της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), ανάγκη οργάνωσης ενιαίου διαδικαστικού πλαισίου

φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών προσώπων ανεξαρτήτως του τρόπου φορολόγησης των τυχόν επιμέρους κατηγοριών του (κατά τις γενικές διατάξεις ή αυτοτελώς). Η ανάγκη αυτή καθίσταται προφανέστερη και επιτακτικότερη σε περιπτώσεις όπως εκείνη κατά την οποία δεν έχει, από παραδρομή, διενεργηθεί παρακράτηση κατά την καταβολή του φορολογούμενου επιδόματος με τον ορθό φορολογικό συντελεστή.

Για τους λόγους αυτούς άλλωστε, το επίδομα αλλοδαπής συμπεριλαμβανόταν, σύμφωνα με τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, στη δήλωση φόρου εισοδήματος όχι ως πληροφορία φορολογικού ενδιαφέροντος για λόγους δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. ΣτΕ 1841/2015 7μ., ΣτΕ 1973/2015), αλλά ως στοιχείο της, και δη τόσο ως περιεχόμενο αυτής όσο και ως στοιχείο δηλούμενο μέσω των εντύπων που συνυποβάλλονταν κατά νόμο με αυτήν (όπως η βεβαίωση αποδοχών και συντάξεων) αποτελώντας αδιαίρετη ενότητα με αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 160/2017), επ' απειλή των κατ' άρθρο 87 του Κ.Φ.Ε διοικητικών κυρώσεων (μεταγενέστερα, μάλιστα, μετά την αντικατάσταση της παραγράφου 6 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Ε. με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 3842/2010 και την τροποποίησή της με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν. 4110/2013, Α' 17, ορίσθηκε ότι σε κάθε περίπτωση στη δήλωση αναγράφονται όλα τα εισοδήματα του υπόχρεου ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από τον φόρο εισοδήματα, για τα δε αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος).

Ως εκ τούτου, τίτλο καταβολής του φόρου εισοδήματος επί του επιδόματος αλλοδαπής συνιστά η δήλωση φόρου εισοδήματος, με συνέπεια να βρίσκουν εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή όσα παγίως έχουν γίνει δεκτά και εκτίθενται στην πέμπτη σκέψη για την παραγραφή της αξίωσης του φορολογούμενου προς επιστροφή του επί του εν λόγω επιδόματος φόρου εισοδήματος. Εξάλλου, αίτηση προς τη φορολογική αρχή ή προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια με αίτημα την αναζήτηση του επί του ανωτέρω επιδόματος φόρου εισοδήματος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ενέχει αναγκαίως μερική ανάκληση της δήλωσης για έλλειψη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης (πρβλ. ΣτΕ 2941/2000, ΣτΕ 808/1989, ΣΤΕ 593/2011, ΣτΕ 4018/2013 κ.ά.), [ΣτΕ 1440/2018].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε τροποποιητικές (συμπληρωματικές) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη στις οποίες αφενός να δηλώνει το ποσό που του επιδικάστηκε με τη δικαστική απόφαση για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 και αφετέρου να δηλώνει τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ότι δεν έπρεπε να του παρακρατήσουν το συνολικό ποσό των 3.929,88 ΕΥΡΩ, δεν υπάρχει τίτλος καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, ούτε πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και συνεπώς απαραδέκτως ασκήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.