



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-11-2020
Αριθμός απόφασης:1731

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.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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού αρ.-..... με Τ.Κ. κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην υπ' αρ. Πρωτ-2019 αίτηση μερικής

ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, υπηρέτησε ως αποσπασμένος, από την Ελληνική Αστυνομία, υπάλληλος του Υπουργείου Εξωτερικών, στη Σόφια από την 31/08/1999 έως 21/01/2002. Με βάση την υπ' αριθ...../2016 δικαστική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, έλαβε ως επιδικασθέν ακαθάριστο επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσό 30.478,16 ευρώ και φόρος 15% που παρακρατήθηκε 5.378,50 ευρώ, καθώς 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.

Το Υπουργείο Εξωτερικών ενέκρινε στο έτος 2018 τη δέσμευση πίστωσης και την καταβολή του εν λόγω επιδικασθέντος ποσού στον προσφεύγοντα

Στην εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντα που αναρτήθηκε το έτος 2019 εμφανίζονται αποδοχές από το Υπουργείο Εξωτερικών με Α.Φ.Μ. 090372363 συνολικού ποσού ύψους 35.856,66 ευρώ

Στις 05-7-2019 υπέβαλε την με αρ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και συμπληρώθηκαν τα εξής πεδία της φορολογικής του δήλωσης: στον κωδικό 619 της δήλωσης, τα καταβληθέντα ποσά συνολικού ύψους 30.478,16 ευρώ και στον κωδικό 613 ο αντίστοιχος φόρος ύψους 5.378,50 ευρώ. Στην συνέχεια εκκαθαρίστηκε η φορολογική δήλωση του και εκδόθηκε η με αριθ. Δήλωση/05-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, με ποσό πληρωμής 2.121,92 ευρώ.

Ο προσφεύγων επικαλούμενος νομική πλάνη ως προς την υπαγωγή του επιδόματος αλλοδαπής στην έννοια του εισοδήματος, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την υπ' αρ. Πρωτ./19-12-2019 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, με την οποία αιτήθηκε την έντοκη επιστροφή με το τρέχον επιτόκιο υπερημερίας του παρακρατηθέντος παραπάνω φόρου 15% ποσού 5.378,50 ευρώ, διότι το επίδομα αλλοδαπής, που έλαβε, απαλλάσσεται του φόρου καθώς και την έντοκη επιστροφή με το τρέχον επιτόκιο υπερημερίας του ποσού 2.196,46 ευρώ της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011, που υπολογίστηκε επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που έλαβε.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. δεν έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. Πρωτ.-2019. αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που έλαβε, και της επ' αυτού της κατ'άρθρο 29 του Ν.3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το εν λόγω επίδομα δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., διότι πρόκειται για ειδική ημερήσια αποζημίωση εξωτερικού για κάλυψη των δαπανών, για την εκτέλεση της υπηρεσίας του στην αλλοδαπή και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Το εν λόγω επίδομα μη νόμιμα έχει συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα συνολικά εισοδήματα για την επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του φορολογικού έτους 2018. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τις υπ' αριθμ./2013 και/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, οι διατάξεις του **Ν 2238/1994** έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013**.

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. 2238/94, « 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, 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 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2015 Α.Υ.Ο. με θέμα: «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» και με όσα ορίζονται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται, ότι «όταν καταβάλλονται αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις για τα οποία το δικαίωμα είσπραξης ανάγεται σε έτος όπου τα εισοδήματα αυτά είτε απαλλάσσονταν από το φόρο είτε φορολογούνταν αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή, τότε στις περιπτώσεις αυτές είτε δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου είτε παρακρατείται φόρος με τον ίδιο ειδικό συντελεστή αντίστοιχα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 43^Α του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

<u>Εισόδημα</u>	<u>Εισφορά Αλληλεγγύης</u>
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

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, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

Επειδή εν προκειμένω, το υπό κρίση επίδομα αλλοδαπής, καταρχήν δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την πρόσφατη 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 επίδοκο, 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, με την 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο προβλέφθηκε, λάμβαναν οι υπάλληλοι που υπηρετούσαν στην αλλοδαπή «προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισεως του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβιώσεως 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, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

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 Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή», ενώ στο άρθρο 36 παρ. 1 και 2 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.
2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ.21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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, εν προκειμένω το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, που έλαβε ο προσφεύγων αποτελεί ειδικό επίδομα αποζημιωτικού χαρακτήρα, δεν φορολογείται, ούτε αποτελεί βάση υπολογισμού φορολογητέου εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά επιβοηθητικό επίδομα κάλυψης εξόδων των εργαζομένων στην αλλοδαπή και ανηκόντων στην υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών υπαλλήλων.

Επειδή, το επίδομα αλλοδαπής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση 4203/2015 ΣΤΕ δεν έπρεπε, ενόψει της αποζημιωτικής φύσεως και του σκοπού του, να υπαχθεί σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον το επίδομα αλλοδαπής δε συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Επειδή, με την Πολ. 1005/2003 έγινε αποδεκτή η 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδάφ. α' της παρ. 2 άρθρο 90 ν. 2362/95), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο "επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου". Πιο συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «...πρέπει να γίνει δεκτό ότι όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά το χρόνο που γίνεται, η δε για απόδοση των καταβληθέντων αξίωση προκύπτει από επιγενόμενους λόγους, η παραγραφή αρχίζει, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ., από του χρονικού σημείου επελεύσεως του επιγενόμενου τούτου λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων (βλεπ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ Γενικά Αρχαί υπό το άρθρο 251, σελ. 450 επ., Κ. Σημαντήρα Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου έκδ. 2α παρ. 53 σελ. 607 επ., Α. Παπαχρήστου Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου υπό το άρθρο 251 σελ. 628 επ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αρ,/2016 δικαστική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, έλαβε ως επιδικασθέν ακαθάριστο επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσό 30.478,16 ευρώ και φόρος 15% που παρακρατήθηκε, 5.378,50 ευρώ.

- Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., την με αρ. καταχώρησης-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία δήλωσε στον ΚΩΔ: 619 το ποσό των 30.478,16 € και στον ΚΩΔ: 613 το ποσό των 5.378,50€ για τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε, το έτος 2018, ως επίδομα αλλοδαπής δυνάμει της υπ' αρ./2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προέβη σε αίτημα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, δυνάμει της υπ' αρ./2016 τελεσίδικης δικαστικής απόφασης Διοικητικού Εφετείου, που αφορά την προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τα έτη που υπηρέτησε ως προσωπικό ασφαλείας σε Ελληνικές Πρεσβείες και της επ' αυτού εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011.

Επειδή περαιτέρω, αν η αξίωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενους λόγους» τότε η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο του επιγενόμενου λόγου. (Ν.Σ.Κ. 656/2002).

Επειδή, το εν λόγω επίδομα αλλοδαπής δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα και ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτού της κατ' άρθρο 29 του Ν.3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμφηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο 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 των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «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 της παρ. 16 του άρ. 72 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 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 προσφεύγοντα 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.**2020** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος , την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την νομιμότοκη επιστροφή στον προσφεύγοντα ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του φόρου που παρακρατήθηκε, ύψους 5.378,50 €, καθώς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν.4172/2013, που υπολογίστηκε επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
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.