



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/07/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2081

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

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 [Α.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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 09.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ , κατοίκου , κατά του από 16-12-2020 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού βάσει του οποίου προέκυψε φόρος ποσού 14.107,19€, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενδικοφανή προσφυγή 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:

Η προσφεύγουσα, ορίσθηκε αναπληρώτρια Σύμβουλος Εκπαίδευσης στο σύμφωνα δυνάμει της υπ' αριθ. αποφάσεως του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων όπου και υπηρέτησε από 08.11.2005 έως και 07.11.2008. Για το διάστημα αυτό έλαβε βάσει της με αριθμό /2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών για αποζημίωση (ειδικό επιμίσθιο του εξωτερικού ως αναπληρώτριας συμβούλου εκπαίδευσης στο εξωτερικό) ποσό 15.477,00 συν τόκους ποσό 16.018,70 ήτοι συνολικά 31.495,70. Επί του ποσού αυτού παρακρατήθηκε φόρος τόκων 3.203,74. Τα στοιχεία αυτά, αποστάλθηκαν στην ΔΗΛΕΔ από την υπηρεσία εκκαθάρισης της μισθοδοσίας του προσφεύγοντος ΥΠΠ&Θ για το φορολογικό έτος 2014. Κατόπιν αυτού η αρμόδια Δ.Ο.Υ επανακαθόρισε την φορολογική δήλωση μεταφέροντας στον κωδικό της δήλωσης 302 (άθροισμα από μισθούς & ημερομίσθια) ποσό 31.495,70 και στον κωδικό 316 (φόρος που παρακρατήθηκε από μισθούς, συντάξεις κλπ) πρόσθεσε το ποσό 3.203,74. Από την νέα εκκαθάριση (με αριθ. δήλωσης /16-12-20 & αριθ. χρημ. καταλ. /105) πρόέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 14.107,19.

Η προσφεύγουσα με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του από 16-12-2020 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 με αριθμό χρηματικού καταλόγου /105 και αρ. ειδοποίησης με το οποίο καταλογίσθηκε φόρος ευρώ 14.107,19 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού .

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, επικαλείται τις με αριθμ. 1840/2013 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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 με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης 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 με αριθ. ΠΟΛ.1223/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» 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 προισχύσασες 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 είσπραξής 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 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.

2. ...

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,

δ) ...,

ε) ...,

στ) ...,

ζ) ...,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) ...

β) ...

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 τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. Δ υποπαρ.1 περ.13 του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «5. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1072/ 31-3-2015 «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» αναφέρεται ότι: «IV. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά είτε βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, είτε για άλλη αιτία, διενεργείται παρακράτηση φόρου με

συντελεστή 20% στο συνολικά καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις 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 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 αντιπροσωπεΐες 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 θεσπίσθη 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 με αριθ. 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 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 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 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. ...

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 Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, κατά την έκδοση του από 16/12/2020 εκκαθαριστικού σημειώματος επί της με αριθ. πρωτ /2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αναγράφηκε στον κωδικό 302 το ποσό των 31.495,70 το οποίο προέρχεται (επιδικασθέν ποσό

15.477,00€ και 16.018,70€ από τόκους) και στον κωδικό 316 που αντιστοιχεί σε φόρο 20% επί των τόκων δηλαδή (16.018,70X20%= 3.203,74€) παράτυπα πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της προσβαλλομένης πράξης γιατί σύμφωνα με τα ως άνω, ήτοι 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

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 09.04.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος ποσού 31.495,70€ (κωδ.302) λόγω του ότι αφορά επίδομα αλλοδαπής, τη διαγραφή του παρακρατηθέντα φόρου ποσού 3.203,74€ (κωδ.316) και τη διενέργεια από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Χολαργού νέας εκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ ΚΥΡΙΑΚΟΣ

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.

