



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-11-2021

Αριθμός απόφασης: 4156

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

E-mail : ded.ath@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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ κατοίκου οδός ΤΚ....., κατά της σιωπηρής απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Χανίων επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αιτήσεώς της, περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Χανίων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 πάροδο άπρακτου του τριμήνου από την υποβολή της με αριθμό πρωτ...../09-02-2021 αιτήσεως της προσφεύγουσας περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί νομιμότοκης επιστροφής του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης που παρακρατήθηκαν επί των ποσών του επιδόματος αλλοδαπής, που έλαβε με την με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου καθώς και με την με αριθμό/2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Με την με αριθμό καταχώρησης/2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019 η προσφεύγουσα δήλωσε τα ποσά, τα οποία εισέπραξε κατόπιν: α) της με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με την οποία της αναγνωρίστηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω διαφοράς βαθμού για το χρονικό διάστημα από 23/06/2009 - 31/10/2010 και β) της με αριθμό/2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου με την οποία αναγνωρίστηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγασης για το χρονικό διάστημα 23/06/2009 - 31/10/2010.

Ειδικότερα, με απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, αποφασίστηκε η απόσπαση της προσφεύγουσας στο Υπουργείο Εξωτερικών και η μετάβασή της στη, για εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας. Η αποστολή της αφετηριάσθηκε στις 11-06-2009 και ολοκληρώθηκε στις 10-08-2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, β) να γίνει δεκτή η παραπάνω αίτηση, γ) να της επιστραφεί νομιμοτόκως το ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 3.991,33 ευρώ και το ποσό της παρακρατηθείσας εισφοράς αλληλεγγύης και δ) να καταδικαστεί το Ελληνικό Δημόσιο στην δικαστική της δαπάνη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Το επίδομα αλλοδαπής έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και καταβάλετε για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος και του Κ.Φ.Ε.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται τις με αριθ./2013 και 4203/2015 αποφάσεις 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 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 Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιοητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελληνίας 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 απόφασης 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 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι « 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, για την προσφεύγουσα εκδόθηκαν: α) η με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία της αναγνωρίστηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω διαφοράς βαθμού, για το χρονικό διάστημα από 23/06/2009 - 31/10/2010 και β) η με αριθμό/2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με την οποία αναγνωρίστηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγασης, για το χρονικό διάστημα 23/06/2009 - 31/10/2010.

Επειδή, τα ποσά που του επιδικάσθηκαν με τις ως άνω αποφάσεις, η προσφεύγουσα τα εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2019, όπως προκύπτει από τον πίνακα του TAXIS, εικόνα αποδοχών 2019 από τα στοιχεία που αποστέλλουν οι αρμόδιοι Φορείς στην ΑΑΔΕ.

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 φόρο εισοδήματος και εισφορά αλληλεγγύης.

Ως προς το αίτημα περί έντοκης επιστροφής

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 συμψηφίσει 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. 4174/2013: «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 αρ. 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, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, 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, ενόψει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος με την παρούσα ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης, πρέπει να γίνει δεκτός και κατ' ακολουθία, να γίνει επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και να της επιστραφεί σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσά του φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 07-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ**και **ορίζουμε** όπως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ, προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.