



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 29/09/2014

Αριθμός απόφασης 2967

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά :α) των σιωπηρών αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα **υπ'αριθμ..... και** αιτήματα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αυτών, β) των **υπ'αριθμ..... και** εκκαθαριστικών σημειωμάτων της Γ.Γ.Δ.Ε. των οικείων οικονομικών ετών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις σιωπηρές αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα **υπ'αριθμ..... και** αιτήματα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αυτών, και τα **υπ'αριθμ..... και** εκκαθαριστικά σημειώματα της Γ.Γ.Δ.Ε. των οικείων οικονομικών ετών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
6. Την από 17/09/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την σιωπηρή αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ απορρίφθηκε το υπ'αριθμ.....αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους **2009** και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αντί της αρχικής που διενεργήθηκε με το **υπ'αριθμ.....** εκκαθαριστικό σημείωμα της Γ.Γ.Δ.Ε. . Η τροποποίηση φορολογητέας ύλης ποσού **85.536,00 ευρώ** αποτελεί επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ωςγια κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά την διάρκεια του έτους 2008 σε Ελληνική Αρχή του Εξωτερικού και ειδικότερα στην

β)Με την σιωπηρή αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ απορρίφθηκε το υπ'αριθμ.....αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους **2010** και διενέργειας νέας εκκαθάρισης αντί της αρχικής που διενεργήθηκε με το **υπ'αριθμ.....**εκκαθαριστικό σημείωμα της Γ.Γ.Δ.Ε. . Η τροποποίηση φορολογητέας ύλης ποσού **85.536,00 ευρώ** αποτελεί επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ωςγια κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά την διάρκεια του έτους 2009 σε Ελληνική Αρχή του Εξωτερικού και ειδικότερα στην

Το ως άνω επίδομα φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το ν. 2459/1997 και παρακρατήθηκε φόρος ποσού 12.830,40 ευρώ (85.536,00 Χ15%) για το οικονομικό έτος 2009 και 12.830,40 ευρώ (85.536,00 Χ15%) για το οικονομικό έτος 2010 .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ., ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή , να ακυρωθούν οι σιωπηρές αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στα υπ'αριθμ..... καιαιτήματά του περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα, να γίνουν δεκτά τα ως άνω αιτήματά του, να ακυρωθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων οικονομικών ετών , να διενεργηθούν νέες εκκαθαρίσεις του φόρου εισοδήματος και να του επιστραφεί εντόκως ο φόρος που αχρεωστήτως καταβλήθηκε προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Εκ συγγνωστής πλάνης δήλωσε το ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ως αυτοτελώς φορολογούμενο εισόδημα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 καθόσον κακώς παρακρατήθηκε από την Υπηρεσία του φόρος 15%.
- Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998) , το

άρθρο 1 και 17 του Ν.2685/1999 και την υπ' αριθμ.1840/2013 απόφαση που λήφθηκε από την Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή, συνεπώς δεν υπόκειται σε φορολόγηση .

- Οι περιπτώσεις οι οποίες στο άρθρο 45 § 4 Ν. 2238/94 αναφέρονται ότι δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, είναι ενδεικτικές.
- Ως προς το εμπρόθεσμο της ανακλήσεως ισχυρίζεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξετασθεί στην ουσία της αφού ο χαρακτήρας αυτής ως ενδικοφανούς συνεπάγεται την έρευνα όλων των θεμάτων που θα ερευνούσε το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο.
- Ως προς το θέμα της παραγραφής αξιώσεως επιστροφής του φόρου ισχυρίζεται ότι βάσει σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ η παραγραφή της αξιώσεως δεν αρχίζει πριν υποβληθεί από τον φορολογούμενο σχετικό αίτημα με ανακλητική δήλωση και αυτό γίνει αποδεκτό.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν .4174/2013) ορίζεται ότι: « 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. » (Σχέτ. ΠΟΛ 1174/2014 Εγκ. Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/94 ορίζεται: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 66 παρ.43 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 21 του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) 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 στο άρθρο 84 παρ.7 του Ν.2238/94 ορίζεται: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. »

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 υποβλήθηκαν στις 07.05.2014 , βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου νομίμως προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του ν. 2238/94, όπως προστέθηκε με την §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) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην §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 15%».

Επειδή με την απόφαση 1840/2013 της Ολομέλειας του ΣΤΕ η ως άνω διάταξη κρίθηκε αντισυνταγματική, καθώς το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή κατά συνέπεια, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό, κακώς υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15%.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω επί του επιδόματος αλλοδαπής € 85.5536,00 που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2008 έως 31/12/2008, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό € 12.830,40 που δεν οφειλόταν.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω επί του επιδόματος αλλοδαπής € 85.536,00 που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2009 έως 31/12/2009, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό € 12.830,40 που δεν οφειλόταν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του
..... , ΑΦΜ και την ακύρωση των τεκμαιρόμενων αρνητικών

απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί των υποβληθεισών από τον προσφεύγοντα με αριθμ. πρωτ. &τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2010 αντίστοιχα και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί στις κατά νόμο ενέργειες που απορρέουν εκ της αποδοχής των τροποποιητικών δηλώσεων σε σχέση με τα μη οφειλόμενα ποσά φόρου € 12.830,40 για το οικ. έτος 2009 και € 12.830,40 για το οικ. έτος 2010.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).