



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 31/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3531

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 από 04/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου [] ενδικοφανή προσφυγή του [], ΑΦΜ [], κατοίκου Περιστερίου, οδός [] κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου σχετικά με την με αρ. πρωτ. []/16-05-2014 ανακλητική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 31/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 04/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου [] ενδικοφανούς 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:

Με την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. [redacted] /16-05-2014 ανακλητική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2010.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων είναι αξιωματικός της Πολεμικής Αεροπορίας. Για το διάστημα από 28/12/2008 έως 18/06/2010, όπως δηλώνει ο ίδιος, υπηρέτησε, κατόπιν σχετικής τοποθέτησης, στο [redacted] των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, στο "[redacted]". Κατά την παραμονή του στο εξωτερικό, και προς αντιμετώπιση των αυξημένων δαπανών διαβίωσης στην αλλοδαπή, έλαβε επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, το οποίο κατά το έτος 2009 ανήλθε σε ποσό ύψους **62.871,25€** (όπως προκύπτει και από την από 08/03/2010 Ταμειακή Βεβαίωση του Οικονομικού και Λογιστικού Τμήματος του Κέντρου Αεροπορίας).

Εν συνεχεία, η υπηρεσία του προσφεύγοντος παρακράτησε φόρο ύψους 15% επί του ως άνω επιδόματος, ήτοι φόρο ύψους **9.430,72€**. Για το οικονομικό έτος 2010 ο προσφεύγων υπέβαλε αρχικά την υπ.αριθμ. [redacted] κοινή με τη σύζυγό του, δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωνε ατομικό φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 21.037,41€, ενώ δεν δήλωνε σε κανένα κωδικό της εν λόγω δήλωσης το υπό συζήτηση ποσό επιδόματος αλλοδαπής που είχε λάβει κατά τη χρήση 2009. Στη συνέχεια ο προσφεύγων, υπέβαλε στις 16/05/2014 την υπ.αριθμ. [redacted] /2010 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, στην οποία δήλωσε το ανωτέρω ποσό επιδόματος στον κωδικό «659, Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2009 τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ.» και το ποσό του παρακρατηθέντος επί του ως άνω επιδόματος φόρου στον κωδικό 433.

Στις 16/05/2014 ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου την υπ.αριθμ. [redacted] /16-05-2014 ανακλητική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, με την οποία τροποποιούσε την υποβληθείσα από τον ίδιο δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ως άνω οικονομικού έτους και ζητούσε την επιστροφή του ποσού των 9.430,72€, το οποίο είχε παρακρατηθεί ως φόρος επί του επιδόματος αλλοδαπής αχρεώστητα, καθώς το ως άνω επίδομα έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και συνεπώς η φορολόγησή του είναι αντισυνταγματική.

Πλην όμως από την κατάθεση της ως άνω δήλωσης παρήλθε τρίμηνο χωρίς η Δ.Ο.Υ. να απαντήσει σε αυτήν. Επομένως τεκμαίρεται ότι την απέρριψε σιωπηρώς.

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ. [redacted] /04-09-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου, με την οποία ζητά να:

- Ακυρωθεί η σιωπηρή άρνηση της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου.
- Γίνει αποδεκτή η ανάκληση της φορολογικής του δήλωσης οικονομικού έτους 2010.
- Διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του και να του επιστραφεί το ποσό των 9.430,72€, το οποίο παρακρατήθηκε ως φόρος αχρεώστητα.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ποσό του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή καλύπτει πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό και καταβάλλεται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα. Συνεπώς η παροχή αυτή είναι αποζημιωτικού χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.
- Η φορολόγηση του εν λόγω επιδόματος προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων 78§1 και 4, 4§5 του Συντάγματος και 4§1 και 45§1 του Ν. 2238/94.
- Η απαρίθμηση στο άρθρο 45§4 Ν. 2238/94 περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική.
- Με την απόφαση 1840/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής δεν επιτρέπεται κατά τα άρθρα 4§5 και 78§1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.
- Αξίζει να σημειωθεί ότι σε μεταγενέστερο χρόνο ο νομοθέτης απάλλαξε το επίδομα αλλοδαπής από οποιαδήποτε φορολόγηση με το άρθρο 35§5 του Ν. 4038/2012.
- Δεν τίθεται θέμα παραγραφής για το επίδομα που έλαβε κατά τη χρήση 2009, αφού σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η παραγραφή είναι καταρχήν πενταετής. Επιπρόσθετα η έναρξη παραγραφής εκκινεί από την ημερομηνία της συμπληρωματικής του δήλωσης (16/05/2014), με την οποία δηλώθηκε το ως άνω ποσό επιδόματος και ο παρακρατηθείς φόρος.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 ορίζεται: «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.» (Σχετ. η ΠΟΛ 1174/2014 εγκύκλιος της 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, η τροποποιητική/ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 υποβλήθηκε στις 16/05/2014, 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 62.871,25€ που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2009 έως 31/12/2009, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό 9.430,72€ που δεν οφειλόταν.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ____/04-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του _____, ΑΦΜ _____ και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου επί της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα με αριθμ. πρωτ. 1____/16-05-2014 τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της ως άνω Δ.Ο.Υ. προβεί στις κατά νόμο ενέργειες που απορρέουν εκ της αποδοχής της τροποποιητικής δήλωσης σε σχέση με το μη οφειλόμενο ποσό φόρου ύψους 9.430,72€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).