



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 07/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3589

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμ. πρωτ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του προσφεύγοντος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του προσφεύγοντος.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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 με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το με αριθμ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου.

Η τροποποίηση αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης, ποσού €21.310,17 για το οικονομικό έτος 2011, το οποίο αποτελεί μέρος του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως δημόσιο υπάλληλο, υπηρέτησε κατά τη διάρκεια του έτους 2010, κατόπιν σχετικής τοποθετήσεως σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα στο

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., να γίνει δεκτή η με αριθμ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, να γίνει νέα εκκαθάριση και να επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος, ισχυριζόμενος ότι:

1. Από συγγνωστή πλάνη δήλωσε το ως άνω ποσό ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
2. 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. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθμ.1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.
3. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (Ν.2594/1998) και το άρθρο 1 και 17 του Ν.2685/1999, η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
4. Στο άρθρ.45 παρ.4 του Ν.2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.
5. 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 και με το κόστος ζωής στη χώρα που υπηρετεί.

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.*» (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1174/14-07-2014).

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 τις 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 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 υποβλήθηκε στις, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47§3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24§5 περ. α' του Ν.3867/2010 (ΦΕΚ Α 128) και ίσχυσε σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 21 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66) από 01.01.2010 μέχρι 31.12.2011) «αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

Επειδή η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14§4 του Ν.2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων αιτείται την ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2011, το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά ποσοστό 50% αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§3 του Ν.2238/94 και επομένως δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση: €2.596,40

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων οικον. έτους 2011 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).