



**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 28/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3889

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 30/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας σχετικά με την με αρ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2009 και κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος οικονομικού έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 24/11/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/09/2014 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ.αριθμ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2009.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων είναι δημόσιος υπάλληλος και υπηρετεί στο Κατά τη διάρκεια του έτους 2008 υπηρέτησε, κατόπιν σχετικής τοποθέτησης, σε αρχή της Ελλάδας στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα Κατά την παραμονή του στο εξωτερικό, και προς αντιμετώπιση των αυξημένων δαπανών διαβίωσης στην αλλοδαπή, έλαβε επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή το οποίο ανήλθε σε ποσό ύψους 99.884,40€.

Εν συνεχεία, η υπηρεσία του προσφεύγοντος παρακράτησε και απέδωσε στην αντίδικο Δ.Ο.Υ. φόρο ύψους 15% επί του ως άνω επιδόματος, ήτοι φόρο ύψους 14.982,66€. Περαιτέρω, ο προσφεύγων, και ενεργώντας υπό καθεστώς συγγνωστής πλάνης όπως αναφέρει, δήλωσε το παραπάνω ποσό επιδόματος στην κατηγορία των αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών, ήτοι στον κωδικό 659, στην αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2009.

Για το λόγο αυτό στις 10/09/2014 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας την υπ.αριθμ. τροποποιητική δήλωση οικ.έτους 2009, με την οποία τροποποιούσε μερικώς την αρχικώς υποβληθείσα από τον ίδιο δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, καθώς σε αυτήν είχε εσφαλμένα δηλώσει ως αυτοτελώς φορολογούμενο εισόδημα το ποσό του ανωτέρω αναφερόμενου επιδόματος που είχε λάβει κατά το έτος 2008. Περαιτέρω ζητούσε να μη φορολογηθεί το ως άνω ποσό επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση οικονομικού έτους 2009 και να του επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν αναλογούν ποσό φόρου ύψους 14.982,66€.

Επί της ανωτέρω αίτησης του προσφεύγοντος η Δ.Ο.Υ. αποφάνθηκε αρνητικά με την υπ.αριθμ..... έγγραφη απάντησή της.

Συνεπεία των παραπάνω ο ως άνω προσφεύγων κατέθεσε, την με αρ πρωτ. /30-09-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας , με την οποία ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή του.
- Γίνει δεκτή η κατατεθείσα στην αντίδικο Δ.Ο.Υ. με αρ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματός του οικονομικού έτους 2009.
- Ακυρωθεί η επί της ως άνω τροποποιητικής του δήλωσης με αρ.πρωτ. αρνητική απάντηση της αντιδίκου Δ.Ο.Υ..
- Ακυρωθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματός του του οικονομικού έτους 2009 και να διαταχθεί το αντίδικο Ελληνικό Δημόσιο να προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του οικ.έτους 2009 και να του επιστραφεί εντόκως από την κατάθεση της προσφυγής του ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος 14.982,66€.

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 της Ολομέλειας 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.

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.*» (Σχ. 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, προϋσχύουσες 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 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 υποβλήθηκε στις 10/09/2014, 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 € 99.884,40 που έλαβε ο προσφεύγων, κατά το διάστημα 01/01/2008 έως 31/12/2008, παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό € 14.982,66 που δεν οφειλόταν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. /30-09-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση της υπ'αρ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επί της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα με αριθμ. πρωτ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 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 € 14.982,66.

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).