



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **24/07/2019**

Αριθμός απόφασης: **2376**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.4.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής, κατοίκου κατά της σιωπηρής άρνησης της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /21.12.2018 δήλωσή της («ανακλητική δήλωση-αίτηση επιστροφής φόρου») περί ανάκλησης της δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και η περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) ύψους 1.336,69 € που παρακρατήθηκε επί ποσού ύψους 6.683,46 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής («προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης») που εισέπραξε κατά το 2016

δυνάμει της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 δήλωση («ανακλητική δήλωση-αίτηση επιστροφής φόρου») της προσφεύγουσας περί ανάκλησης της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 και την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) ύψους 1.336,69 € που παρακρατήθηκε επί ποσού ύψους 6.683,46 €, ίσου με τη διαφορά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής («προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης») που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη / τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.4.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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. καταχώρησης/17.12.2018 **τροποποιητική** δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2016 η προσφεύγουσα δήλωσε, για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, στον κωδικό 620 της δήλωσης εισοδήματα που απέκτησε το 2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο ύψους **5.323,49 €** (που αφορούσαν, σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ./21.10.2016 εγγράφου του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και Επικοινωνίας, σε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης) και στον κωδικό 614 φόρο που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα αυτά ύψους **1.330,87 €**.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 δήλωσή της («ανακλητική δήλωση-αίτηση επιστροφής φόρου») η προσφεύγουσα ανακάλεσε (μερικώς) τη δήλωσή της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση του ποσού ύψους 6.654,36 € (το αναγραφέν-δηλωθέν από την προσφεύγουσα στον κωδικό 620 της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2016 ποσό ύψους 5.323,49 € είναι αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ως άνω παρακρατηθέντος φόρου ύψους 1.330,87 € από το καθαρό (φορολογητέο) ποσό ύψους 6.654,36 €), ίσου με τη διαφορά της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και με την περιεχόμενη στο ίδιο έγγραφο αίτησή της ζήτησε την επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού φόρου εισοδήματος φυσικών

προσώπων (ΦΕφπ) ύψους 1.330,87 € που παρακρατήθηκε επί του ως άνω ποσού ύψους 6.654,36 € (η προσφεύγουσα εκ παραδρομής αναγράφει αντί του ποσού των 6.654,36 €, που προκύπτει μετ' αφαίρεση των σχετικών κρατήσεων από το πράγματι επιδικασθέν σε αυτήν σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ποσό ύψους 6.860,16 €, το ποσό των 6.683,46 €, παραπέμποντας στο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.10.2016 εγγράφου του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Οικονομικών και Διοικητικών Υπηρεσιών της Γενικής Γραμματείας Ενημέρωσης και Επικοινωνίας, στο οποίο όμως αναγράφεται εσφαλμένα το επιδικασθέν ποσό (αντί του ορθού ποσού ύψους 6.860,16 € αναγράφεται το εσφαλμένο ποσό 6.890,16 €), κατ' επέκταση δε εκ παραδρομής αναγράφει ως παρακρατηθέν, και ήδη αιτούμενο προς επιστροφή, ποσό ΦΕφπ το ποσό των 1.336,69 € αντί του ορθού ποσού των 1.330,87 €), πλην όμως η δήλωση-αίτησή της αυτή δεν είχε γίνει αποδεκτή από την Προϊσταμένη / τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής μέχρι 21.3.2019, ημερομηνία κατά την οποία συμπληρωνόταν το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης-αίτησης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά:

α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 90ημέρου) απάντησης της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 δήλωσης μερικής ανάκλησης της υπ' αριθμ. καταχώρησης/17.12.2018 (τροποποιητικής) δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 κατόπιν της καταβολής του ως άνω επιδικασθέντος σε αυτήν με την υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ποσού της διαφοράς προσαύξησης επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω στέγης και ειδικότερα της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής της προς επιστροφή του σχετικού ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 € που παρακρατήθηκε επί του εν λόγω επιδικασθέντος ποσού ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος,

β) την αποδοχή της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 δήλωσης μερικής ανάκλησης της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης/17.12.2018 (τροποποιητικής) δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και

γ) την επιστροφή, νομιμοτόκως από την ημερομηνία της παρακράτησης, άλλως και όλως επικουρικώς από την κατάθεση της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 ανακλητικής δήλωσής της, άλλως και όλως επικουρικώς από την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της και μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή της, του ως άνω αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 €,

προβάλλοντας το λόγο ότι το ως άνω επιδικασθέν ποσό συνιστά επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή και ως εκ τούτου σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα (από μισθωτές υπηρεσίες) ούτε μπορεί να χαρακτηριστεί ως αποδοχές, μισθός ή επίδομα λόγω ακριβώς της ειδικής πρόβλεψής του από το νομοθέτη με αποκλειστικό σκοπό την αντιμετώπιση ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην αλλοδαπή, ο αποζημιωτικός δε χαρακτήρας του, αλλά και ο ειδικός σκοπός για τον οποίο αυτό θεσπίστηκε, προκύπτει σαφώς και από το κείμενο των ν. 2594/1998 και 3166/2003.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψης α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησής της προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 € που παρακρατήθηκε επί του ως άνω ποσού ύψους 6.654,36 €, ίσου με τη διαφορά της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, αφού, αν και η προσφεύγουσα με την περιεχόμενη στο ίδιο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 έγγραφό της δήλωση δηλώνει, επί της ουσίας, ότι ανακαλεί μερικώς την υπ' αριθμ. καταχώρησης/17.12.2018 δήλωσή της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016, εντούτοις από την ανάγνωση και την ερμηνεία της εν λόγω ανακλητικής δήλωσής της προκύπτει ότι τελικά επί της ουσίας δεν προβαίνει σε ανάκληση της ως άνω δήλωσής της ΦΕφπ, δεδομένου ότι δεν ανακαλεί κάποιο ήδη δηλωθέν σε συγκεκριμένο κωδικό της εν λόγω δήλωσής της ΦΕφπ ποσό ούτε προσθέτει μη δηλωθέν ποσό, είτε αυξάνοντας ήδη δηλωθέν σε συγκεκριμένο κωδικό της εν λόγω δήλωσής της ΦΕφπ ποσό είτε συμπληρώνοντας (δηλώνοντας) το πρώτον σε κενό κωδικό της εν λόγω δήλωσής της ΦΕφπ ποσό. Επομένως, στην πραγματικότητα δεν τίθεται ζήτημα ανάκλησης (μερικής) της ως άνω δήλωσης ΦΕφπ της προσφεύγουσας, αλλά μόνο αιτήματός της επιστροφής, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «α. **Οι δημόσιες υπηρεσίες, [...], όταν υποβάλλονται αιτήσεις, οφείλουν να διεκπεραιώνουν τις υποθέσεις των ενδιαφερομένων και να αποφαινούνται για τα αιτήματά τους μέσα σε προθεσμία πενήντα (50) ημερών**, εφόσον από ειδικές διατάξεις δεν προβλέπονται μικρότερες προθεσμίες. Η προθεσμία αρχίζει από την κατάθεση της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία και την υποβολή ή συγκέντρωση του συνόλου των απαιτούμενων δικαιολογητικών, πιστοποιητικών ή στοιχείων. [...]. β. **Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού μπορεί να ορίζεται, κατά περίπτωση, διαφορετική προθεσμία για τη διεκπεραίωση υποθέσεων, εφόσον το επιβάλλουν ειδικοί λόγοι, που αναφέρονται ρητώς σ' αυτήν.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1097636/1212/0006Δ/3.12.2004 (ΦΕΚ Β' 1839/10.12.2004) κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «**Ορίζουμε ότι, οι παρακάτω υποθέσεις αρμοδιότητας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής (Γ.Γ.Δ.Π.), του Γενικού Χημείου του Κράτους (Γ.Χ.Κ.) και του πρώην Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας (ΥΠ.ΕΘ.Ο.), εξαιρούνται των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2690/1999 (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν και ισχύουν) και μπορούν να διεκπεραιώνονται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες αυτού, μέσα στις οριζόμενες για κάθε μία απ' αυτές στην παρούσα απόφαση προθεσμίες, για τους εξής ειδικούς λόγους, αντίστοιχα: [...] Α/Α 9. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ ΓΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗ: **Αιτήματα για επιστροφή-διαγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων-βεβαιωθέντων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων. ΑΝΩΤΑΤΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ: α) έξι (6) μήνες από την ημερομηνία κατάθεσης της αίτησης ή την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου ή την υποβολή της δήλωσης, κατά περίπτωση, εκτός αν ορίζεται μικρότερος χρόνος από ειδικές διατάξεις...**». ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ: Ο μεγάλος χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «**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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας), σε περίπτωση υποβολής από φορολογούμενο έγγραφης αίτησης επιστροφής ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, αν παρέλθουν 90 ημέρες από την υποβολή της αίτησης, συνάγεται ότι η Φορολογική Διοίκηση την έχει απορρίψει, δεδομένου ότι από τις ως άνω διατάξεις ρητά ορίζεται ότι όχι μόνο η αποδοχή της αίτησης, αλλά και η καταβολή του επιστρεπτέου ποσού πρέπει να ολοκληρωθεί εντός 90 ημερών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Στην υπό κρίση περίπτωση το 90ήμερο από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ως άνω ποσού ΦΕΦΠ ύψους 1.330,87 € συμπληρωνόταν την 21.3.2019 και επομένως η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της εν λόγω αίτησής της μέχρι την 22.4.2019. Ενόψει των ανωτέρω, στις 19.4.2019, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, είχε συμπληρωθεί το ως άνω

90ήμερο, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε ευχέρεια να απαντήσει στην υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησή της, και συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της παραδεκτώς ασκήθηκε κατά της τεκμαιρόμενης, ως εκ της απράκτου παρόδου του 90ημέρου, απόρριψής της.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται **ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του**. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. [...] Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία [...], χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις

διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 60 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016: «*Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1104/9.4.2014 (ΦΕΚ Β' 909/11.4.2014) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής του ως άνω υπό κρίση ποσού ύψους 6.654,36 € στην προσφεύγουσα: «*Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και συντάξεις. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 [...] που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία και συντάξεις, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ίδιου νόμου, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου ως ακολούθως: α) [...]. β) [...]. γ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση [...] δικαστική απόφαση [...] με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Στα εισοδήματα αυτής της περίπτωσης δεν διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. δ) [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. IV της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1072/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «*IV. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά είτε βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, είτε για άλλη αιτία, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο συνολικά καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται, ότι όταν καταβάλλονται αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις για τα οποία το δικαίωμα είσπραξης ανάγεται σε έτος όπου τα εισοδήματα αυτά είτε απαλλάσσονταν από το φόρο είτε φορολογούνταν αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή, τότε στις περιπτώσεις αυτές είτε δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου είτε παρακρατείται φόρος με τον ίδιο ειδικό συντελεστή αντίστοιχα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004: «*1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. [...]. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και [...] δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2004: «*Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2004: «*Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 εδ. α' και 4 περ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004: «*1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. [...]. 4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α) [...]. β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου [...], όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 [...] και του Π.Δ. 200/1993 [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004: «*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 αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. [...]. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004: «*1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 3. Ειδικά, για τους υπαλλήλους [...] των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών [...], που υπηρετούν στην αλλοδαπή [...], 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2685/1999, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «*1. Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιαδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου [...], στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή [...], καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι. 2. Οι αναγνωριζόμενες σε βάρος του Δημοσίου δαπάνες μετακίνησης είναι: α. Το αντίτιμο των εισιτηρίων των συγκοινωνιακών μέσων, η έκδοση κάρτας απεριορίστων διαδρομών, καθώς και η δαπάνη χρήσης ιδιόκτητου μεταφορικού μέσου ή μισθωμένου οχήματος, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται η χρησιμοποίησή του. β. Τα έξοδα διανυκτέρευσης. γ. Η ημερήσια αποζημίωση. δ. Τα έξοδα μετάθεσης, τοποθέτησης και απόσπασης. ε. Τα έξοδα μετακίνησης όσων αποχωρούν από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης, για τη μετάβασή τους στον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1-4 ν. 2685/1999, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «1. Στα αναφερόμενα στο άρθρο 4 του παρόντος νόμου πρόσωπα, που μεταβαίνουν με εντολή του Δημοσίου [...] για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή [...] στο εξωτερικό, μέχρι τριάντα (30) ημέρες, καταβάλλονται έξοδα μετακίνησης, ημερήσια αποζημίωση και έξοδα διανυκτέρευσης. 2. Για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα (30) ημερών καταβάλλεται στους ανωτέρω **επίδομα αλλοδαπής**, σε ποσοστό επί του επιδόματος αλλοδαπής του Έλληνα πρέσβη της χώρας όπου υπηρετούν, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, για τους πολιτικούς υπαλλήλους [...]. Το ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής **καταβάλλεται με τις ίδιες προϋποθέσεις που χορηγείται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών**. 3. Τα έξοδα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καταβάλλονται και στο πολιτικό και στρατιωτικό προσωπικό που έχει τοποθετηθεί στο εξωτερικό ή έχει μεταβεί για [...] εκτέλεση υπηρεσίας, για χρονικό διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών και μετακινείται με ειδική αποστολή ή για εκτέλεση υπηρεσίας [...] από τη μόνιμη έδρα στην ίδια ή άλλη χώρα του εξωτερικού. [...]. 4. Οι μετακινούμενοι από το εσωτερικό στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι μετακινούμενοι εντός της ίδιας ή άλλης χώρας του εξωτερικού, μπορούν να χρησιμοποιούν το ιδιωτικής χρήσης επιβατικό αυτοκίνητο, δικό τους ή συζύγου και τους καταβάλλεται η χιλιομετρική αποζημίωση, σύμφωνα προς τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του παρόντος νόμου. Η αποζημίωση αυτή δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει συνολικά το αντίτιμο του αεροπορικού εισιτηρίου και, σε περίπτωση που η διαδρομή αυτή δεν καλύπτεται από αεροπορική σύνδεση, τη δαπάνη του αντίστοιχου συγκοινωνιακού μέσου. Ως ημέρες ταξιδίου δικαιολογούνται μόνο οι απαιτούμενες για τη μετακίνηση με αεροπορικό μέσο. Όταν η μετακίνηση γίνεται με άλλο μέσο εκτός αεροπορικού ή με ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, καταβάλλεται το αντίτιμο του εισιτηρίου του μεταφορικού μέσου του οποίου έγινε χρήση και ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί του εισιτηρίου για μικροδαπάνες ταξιδίου. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2-3 και 5 ν. 3166/2003, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «2. Το κάθε κατηγορίας προσωπικό του Υπουργείου Τύπου και Μ.Μ.Ε. που υπηρετεί σε Γραφεία Τύπου και Επικοινωνίας στο εξωτερικό, δικαιούται του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή της χώρας, στην οποία υπηρετεί, που είναι ανάλογο με το χορηγούμενο στους υπαλλήλους του Διπλωματικού Κλάδου ή των Κλάδων Διοικητικής Λογιστικής και Γραμματειακής Υποστήριξης και Διοικητικών Γραμματέων αντίστοιχα του Υπουργείου Εξωτερικών, κατά την αντιστοιχία που καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 16. [...]. 3. Το **επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή προσαυξάνεται για την κάλυψη των δαπανών στέγασης και των οικογενειακών βαρών στην αλλοδαπή, αναλόγως, σύμφωνα με τα ποσοστά που ορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών**. [...]. 4. [...]. 5. Το δικαίωμα για την καταβολή του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή αρχίζει από την ημέρα ανάληψης των καθηκόντων, η οποία αποδεικνύεται με έγγραφη γνωστοποίηση του Γραφείου Τύπου προς την Κεντρική Υπηρεσία και παύει μετά από δέκα ημέρες από την παράδοση υπηρεσίας από τον υπάλληλο, σε περίπτωση μετάθεσης ή λήξης της απόσπασης ή αποχώρησης από την Υπηρεσία λόγω ορίου ηλικίας ή συμπλήρωσης τριακονταπενταετούς πραγματικής υπηρεσίας. [...]. 6. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 1 και 4-6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998, όπως ίσχυαν κατά την περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «1. Ως αποδοχές των υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών νοούνται ο βασικός μισθός τους και όλα τα, κατά τις κείμενες διατάξεις, χορηγούμενα επιδόματα και προσαυξήσεις. 2. [...]. 4. Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, παρέχεται σε συνάλλαγμα, ανεξαρτήτως των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, **και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή**, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό **προσαυξάνεται** αναλόγως των ποσοστών που ορίζονται για τα οικογενειακά βάρη και τη **στέγαση**. 5. Το κατά την προηγούμενη παράγραφο επίδομα καθορίζεται εκάστοτε για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, λαμβανομένων υπόψη των πινάκων των Ηνωμένων Εθνών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το κόστος ζωής στις πρωτεύουσες όλου του κόσμου. Για τους λοιπούς υπαλλήλους καθορίζεται με την ίδια κοινή υπουργική απόφαση σε ποσοστό επί αυτού το οποίο έχει καθορισθεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό. Η ως άνω υπουργική απόφαση μπορεί να έχει και αναδρομική ισχύ. 6. Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή αναπροσαρμόζεται, σε περίπτωση ουσιώδους μεταβολής είτε της ισοτιμίας του συναλλάγματος προς το τοπικό νόμισμα ή το ευρώ είτε της αγοραστικής αξίας τούτων, με βάση επίσημα στοιχεία. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, που εκδίδεται μετά από γνώμη [...] επιτροπής [...], καθορίζεται το ποσοστό της αναφερόμενης στην προηγούμενη παράγραφο αναπροσαρμογής του επιδόματος. [...]. 7. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. Γ' της υπ' αριθμ. 083/ΕΥΑ/ΑΣ 11254/22.1.2001 (ΦΕΚ Β' 390/9.4.2001) κοινής απόφασης του Υπουργού Εξωτερικών και των Υφυπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την περίοδο 01.01.2004-31.12.2004: «Στους υπαλλήλους του Διπλωματικού κλάδου και του κλάδου Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων, **εφόσον δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία** από το Δημόσιο, **το ποσοστό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής προσαυξάνεται κατά 20%** επί του επιδόματος του Προϊσταμένου/Πρέσβευτος εκτός του αρχαιότερου εκ των Συμβούλων Πρεσβείας ή του μοναδικού που υπηρετεί σε Πρεσβεία ή Μόνιμη Αντιπροσωπεία, ως και του προϊσταμένου Γραφείου Οικονομικών και Εμπορικών Υποθέσεων Γενικού Συμβούλου Ο.Ε.Υ. ή Συμβούλου Ο.Ε.Υ. των οποίων το ποσοστό αυξάνεται κατά 30% αποκλεισμένων από την ρύθμιση αυτή των τυχόν λαμβανόντων επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ανωτέρας βαθμίδας.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 24-9) με την υπ' αριθμ. 3502/2009 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης): «...η ένδικος προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής δεν αποτελεί ιδιαίτερο επίδομα στεγασίας για τους διπλωματικούς υπαλλήλους, καθ' όσον με τις διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 ορίζεται ότι οι συνθήκες στεγασίας λαμβάνονται υπ' όψιν για την προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής των ως άνω υπαλλήλων. Συγκεκριμένως, με το άρθρο 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998 εθεσπίσθη επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, οι

οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, προκειμένου να αντιμετωπισθεί η διαφορά κόστους ζωής και οι ειδικές συνθήκες διαβιώσεως σε κάθε χώρα, αναλόγως με τον κλάδο, στον οποίο ανήκει ο υπάλληλος, τον βαθμό, τον οποίο κατέχει, τα οικογενειακά του βάρη, το κόστος ζωής του τόπου, στον οποίο υπηρετεί, καθώς και, προκειμένου περί υπαλλήλων του διπλωματικού κλάδου, τις επικρατούσες στη χώρα όπου υπηρετούν συνθήκες στεγάσεως. Συνεπώς, **οι συνθήκες στεγάσεως λαμβάνονται υπ' όψιν από τον νομοθέτη για την χορήγηση προσαυξήσεως επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής [...].** Εν όψει δε του γεγονότος ότι, ως προαναφέρθη, το ποσοστό στεγάσεως δεν αποτελεί αυτοτελές επίδομα, το οποίο προσαυξάνει γενικώς και χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση τις αποδοχές των υπαλλήλων, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, αλλά **προσαυξάνει τις αποδοχές αυτές για την αντιμετώπιση ειδικής και συγκεκριμένης ανάγκης,** την οποία συνιστούν οι επικρατούσες στην αλλοδαπή ειδικές συνθήκες στεγάσεως, καθίσταται φανερό ότι [...].»

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 20-7) με την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης): «5. ...κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., κάθε παροχή καταβαλλομένη στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία, όπως επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, η οποία κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός. Εξ άλλου, η απαρίθμηση στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, και ως εκ τούτου δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (βλ. και ΣτΕ 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.ά.) ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. [...]. 6. ...ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το **άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών** [ν. 2594/1998] **το προαναφερθέν επίδομα αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2002, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου,** όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών, προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισεως του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβιώσεως 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 γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα** (βλ. και την εισηγητική έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 8 του ν. 3790/2009). 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, την οποία ο υπάλληλος προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 5 και 6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, με κριτήριο το υφιστάμενο κόστος ζωής. **Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, το ως άνω επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. 7. ...εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλομένη έγιναν δεκτά τα εξής: «...ο [αναιρεσείων] αστυνομικός, που [...] υπηρετούσε στην ελληνική πρεσβεία στην [...], με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους [...] που υπέβαλε στη [...] δήλωσε ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο το ποσό των [...] [το οποίο] αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής του άρθρου 135 παρ. 4 του ν. 2594/1998, που έλαβε λόγω της παραμονής του στη [...] για εκτέλεση υπηρεσίας. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% [...] και [...] παρακρατήθηκε φόρος [...].»**

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή συνταξιούχος δημόσια υπάλληλος του, που υπηρέτησε (και) κατά την περίοδο 01.01.2004-24.10.2004 στο ισχυρίζεται ότι εντός του 2016 της καταβλήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ποσό ύψους 6.654,36 € (επί του οποίου παρακρατήθηκε ΦΕφπ ύψους 1.330,87 €) ως διαφορά της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης που είχε λάβει για την ως άνω υπηρεσία της στην αλλοδαπή κατά την προαναφερθείσα χρονική περίοδο και στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησής της επιστροφής ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος του ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 € που παρακρατήθηκε επί του ως άνω ποσού ύψους 6.654,36 €, ζητώντας, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων της, α) την ακύρωσή της (της τεκμαιρόμενης απόρριψης) και β) την επιστροφή ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος του εν λόγω ποσού ΦΕφπ ύψους 1.330,87 € για το λόγο ότι το υπό κρίση ποσό (προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης) συνιστά επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή και ως εκ τούτου σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα (από μισθωτές υπηρεσίες) ούτε μπορεί να χαρακτηριστεί ως αποδοχές, μισθός ή επίδομα λόγω ακριβώς της ειδικής πρόβλεψής του από το νομοθέτη με αποκλειστικό σκοπό την αντιμετώπιση ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην αλλοδαπή, ο αποζημιωτικός δε χαρακτήρας του, αλλά και ο ειδικός σκοπός για τον οποίο αυτό θεσπίστηκε, προκύπτει σαφώς και από το κείμενο των ως άνω ν. 2594/1998 και 3166/2003. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, σ' ό,τι αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησής της και στη μη φορολόγηση του υπό κρίση ποσού ύψους 6.654,36 €, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (πλειοψηφία 20-7) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5, 6 και 7 της απόφασης) το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή του άρθρου 135 παρ. 4 ν. 2594/1998 (το οποίο λάμβαναν σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2-3 ν. 3166/2003

και οι υπάλληλοι του Υπουργείου Τύπου και Μ.Μ.Ε. που υπηρετούσαν σε Γραφεία Τύπου και Επικοινωνίας της Ελλάδας στην αλλοδαπή, όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) και συνεπώς και η υπό κρίση προσαύξησή του λόγω στέγης έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα (βλ. *ad hoc* και υπ' αριθμ. 1405/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, που παραπέμπει στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας), δεδομένου ότι καταβαλλόταν στους υπαλλήλους του Δημοσίου που μετέβαιναν στην αλλοδαπή για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή με σκοπό την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονταν εξαιτίας της ανατεθείσας υπηρεσίας, ως εκ τούτου δε συνιστά εισόδημα και συνεπώς κείται εκτός του πεδίου εφαρμογής της φορολογίας εισοδήματος (άρα και της υποχρέωσης παρακράτησης ΦΕΦΠ κατά την καταβολή του), από αυτά δε συνάγεται ότι παρά το νόμο (ήτοι κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος) διενεργήθηκε παρακράτηση επί της υπό κρίση προσαύξεσης του εισοδήματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω στέγης του άρθρου 135 παρ. 4 εδ. β' ν. 2594/1998 που έλαβε η προσφεύγουσα κατά το 2016 λόγω της ιδιότητάς της ως δημοσίας υπαλλήλου που υπηρετούσε (και) κατά τη χρονική περίοδο 01.01.2004-24.10.2004 στο, **κατ' ακολουθίαν δε**, και κατ' **αποδοχή** ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας, πρέπει να της επιστραφεί το ως άνω παρακρατηθέν ποσό ΦΕΦΠ ύψους 1.330,87 € ως αχρεωστήτως (ήτοι κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος) παρακρατηθέν. Για τους λόγους αυτούς, ο ως άνω λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το μέρος του εκείνο που αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας και στην επιστροφή, ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, του ποσού ΦΕΦΠ ύψους 1.330,87 € που παρακρατήθηκε επί του ως άνω ποσού ύψους 6.654,36 €, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 73 ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «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 φορολογούμενου. 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 τη διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων 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.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας: «*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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά περαιτέρω, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν ειδικότερου σχετικού αιτήματός της, να της επιστραφεί **εντόκως** το ως άνω αχρεωστήτως παρακρατηθέν ποσό ΦΕφπ ύψους 1.330,87 € με ημερομηνία έναρξης υπολογισμού των τόκων την ημερομηνία της παρακράτησης, άλλως και όλως επικουρικώς την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησής της, άλλως και όλως επικουρικώς την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή της. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013 και των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι η αξίωσή της προς επιστροφή του ως άνω αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕφπ δεν έχει παραγραφεί, **κατ' ακολουθίαν δε**, και κατ' **αποδοχή** ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της, πρέπει να της επιστραφεί το σχετικό ποσό ΦΕφπ, που κατά τα προεκτεθέντα παρακρατήθηκε αχρεωστήτως κατά την καταβολή σε αυτήν του ως άνω επιδικασθέντος ποσού ύψους 6.654,36 €, νομιμοτόκως, με το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που θα ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησής της για την επιστροφή του εν λόγω ποσού ΦΕφπ, προσαυξημένο (το επιτόκιο) κατά 5,75% και υπολογισμένο σε ετήσια βάση, σύμφωνα με τα οριζόμενα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./21.12.2018 αίτησης της προσφεύγουσας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 19.4.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως προς τη μη φορολόγηση ποσού ύψους 6.654,36 €, ίσου με τη διαφορά της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης που εισέπραξε κατά το 2016 δυνάμει της υπ' αριθμ. /2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, **την ακύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ. /21.12.2018 αίτησής της από την Προϊσταμένη / τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής **και την επιστροφή** του ως άνω αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού ΦΕΦΠ ύψους 1.330,87 €, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 42 και 53 ν. 4174/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.