



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 19/01/2015

Αριθμός απόφασης: 53

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 με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2014 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των με αριθμ. πρωτ.-/06-10-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των από 06/10/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Των με αριθμ. πρωτ.-/06-10-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των ανωτέρω τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 19/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2014 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 τις με αριθμ. πρωτ.-/06-10-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των από 06-10-2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικών ετών 2009 και 2010, δεν έγινε δεκτό το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Οι τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις αφορούν αυτοτελώς φορολογητέο ποσό ύψους 60.631,43€ για το οικ. έτος 2009 και 61.320,00€ για το οικ. έτος 2010, το οποίο χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής. Η προσφεύγουσα, Δημόσιος Υπάλληλος, υπηρέτησε κατά τη διάρκεια των ετών 2008 και 2009, κατόπιν σχετικής τοποθετήσεως σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα, Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 9.094,71€ για το οικονομικό έτος 2009 και 9.198,00€ για το οικονομικό έτος 2010.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Α Καλλιθέας απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, διότι από τις υποβληθείσες βεβαιώσεις αποδοχών οικ. Ετών 2009 και 2010 δεν προκύπτει ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν δαπάνες κίνησης οι οποίες απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 45 παρ. 4 του νόμου 2238/94.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων με αριθμ. πρωτ.-/06-10-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α Καλλιθέας, την αποδοχή των υποβληθεισών τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για κάθε ένα από τα εν λόγω έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα.
- 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.
- Στο άρθρο 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.
- Για την αξίωση για επιστροφή φόρου δεν τίθεται θέμα παραγραφής καθώς έχει κατ επανάληψη και πλήρως νομολογηθεί (ΣτΕ 3553/2000, 3458/2001) η παραγραφή αξιώσεως φόρου δεν αρχίζει πριν υποβληθεί από τον φορολογούμενο σχετικό αίτημα με τροποποιητική/ανακλητική

δήλωση, προς τη φορολογική αρχή και αυτό γίνει αποδεκτό. Χρόνος δε υποβολής του σχετικού αιτήματος είναι η πενταετία.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται την αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν.2685/1999, το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, το οποίο θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998), καταβάλλεται, μεταξύ άλλων, και στους πολιτικούς υπαλλήλους του Δημοσίου, όταν μεταβαίνουν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την παρ. 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) ορίζεται ότι: *«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 θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).....»*.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, που υπήγαγε σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής των δημοσίων υπαλλήλων, αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 και 78 του Συντάγματος.

Επειδή, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« ...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι 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. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης ».

Επειδή, εν προκειμένω, για τα ως άνω αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009 και 2010 την 06-10-2014 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2014 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας , ΑΦΜ

Οριστική φορολογική απαίτηση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση :

A) Οικονομικό Έτος 2009

Τελικό Πιστωτικό : 44,59 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 (Α.Π.Κ.) της ΓΓΔΕ

B) Οικονομικό Έτος 2010

Τελικό Πιστωτικό : 26,00 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010 (Α.Π.Κ.) της ΓΓΔΕ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).