



**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 19/01/2015

Αριθμός απόφασης: 79

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 27/10/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου σχετικά με την με αρ. πρωτ. ανακλητική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 19/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27/10/2014 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 τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου επί της από τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2010, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων είναι Για το διάστημα από 09/09/2007 έως 18/12/2009 μετέβη στο εξωτερικό και ειδικότερα Κατά την παραμονή του στο εξωτερικό, και προς αντιμετώπιση των αυξημένων δαπανών διαβίωσης στην αλλοδαπή, έλαβε επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή το οποίο ανήλθε για το έτος 2009 σε ποσό ύψους 80.982,00€. Εν συνεχεία, το ποσό αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15%, με παρακράτηση φόρου κατά την πληρωμή, σύμφωνα με το άρθρο 14§4 του Ν. 2238/1994, ποσού 12.147,00€ με αποτέλεσμα να προκύπτει τελικό πληρωτέο ποσό 68.835,00€.

Για το οικονομικό έτος 2010 ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ'αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνοντας το ανωτέρω ποσό επιδόματος στον κωδικό 659 (εισοδήματα που αποκτήσατε το 2009, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο), παραλείποντας ωστόσο να συμπληρώσει στον κωδικό 433 (φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3) το ποσό του παρακρατηθέντος επί του ως άνω επιδόματος ποσού φόρου. Για το λόγο αυτό στις 29/09/2014 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου την υπ'αρ. ανακλητική-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 με την οποία ζητούσε την διενέργεια νέας εκκαθάρισης και τη νομιμότοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, καθόσον το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν αποτελεί εισόδημα, αλλά αποζημίωση. Ταυτόχρονα υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση στην οποία συμπεριέλαβε το ποσό των 12.147,00€, ήτοι το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος βάσει των διατάξεων του άρθρου 14§4 του Ν.2238/1994.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή του.
- Ακυρωθεί η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.
- Γίνει δεκτή η από και με αρ.πρωτ. ανακλητική-τροποποιητική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.
- Διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος για το ως άνω οικονομικό έτος και να του επιστραφεί νομιμοτόκως από την κατάθεση της προσφυγής του με το νόμιμο επιτόκιο υπερημερίας που ισχύει, ο φόρος ύψους 12.147,00€ που παρακρατήθηκε

και απεδόθη αχρεωστήτως στο Ελληνικό Δημόσιο.

- Καταδικαστεί το καθ' ού στη συνολική του δαπάνη.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. στερείται της εκ της διάταξης του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ απαιτούμενης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και ως τοιαύτη πρέπει να ακυρωθεί.
- 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.
- 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. Συνεπώς κατά παράβαση δεδικασμένου (1840/2013, 2372/2013, 2944/2013 , 9/2014 αποφάσεις του ΣτΕ) απερρίφθη η υπ'αρ. 25475/29-09-2014 ανακλητική-τροποποιητική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2010 και αίτηση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
- Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει εκδώσει απόφαση, με την οποία έκανε δεκτή προσφυγή συναδέλφου του, με τον οποίο μάλιστα μετακινήθηκαν στο ίδιο μέρος αλλοδαπής, δυνάμει κοινής απόφασης τοποθέτησης και για το ίδιο ακριβώς χρονικό διάστημα. Ως εκ τούτου οι αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας επιβάλλουν την όμοια φορολογική μεταχείριση αυτών που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

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 Δημοσίου 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 υποβληθείσης 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 το ως άνω αυτοτελώς φορολογηθέν ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα τροποποιητική/ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τη δήλωση αυτή 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 27/10/2014 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικό χρεωστικό : 850,02 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2010 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).