



**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, 15-05-2015

Αριθμός απόφασης:2008

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015).

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18-02-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθ. Πρωταρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ επί του από 30-12-2014 αιτήματος υποβολής ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος , οικονομικών ετών 2009 – 2010-2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Πρωτ αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 15-05-2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18-02-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜη 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 με αριθ. Πρωταρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ επί του από 30-12-2014 ταυτάριθμου αιτήματος υποβολής ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, οικονομικών ετών 2009 – 2011, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις ως άνω αίτηση του για μερική ανάκληση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος κατά τα ποσά που αντιστοιχούν στο ειδικό επιμίσθιο αλλοδαπής, με βάση τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα, έχουν ως ακολούθως : 9.613,33€ για το οικ. έτος 2009, 24.720,00 € για το οικ. έτος 2010 και 10.370,49 € για το οικονομικό έτος 2011.

Τα ως άνω ποσά δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα (με τις αρχικές δηλώσεις) ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο για τα οικονομικά έτη 2009- 2010 και ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σε ποσοστό 50%, για τα οικονομικά έτη 2011. Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, την αποδοχή του αιτήματος για μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009- 2010 -2011. Ο φόρος για τα οικονομικά έτη 2009- 2010 (χρήσεις 2008-2009 αντίστοιχα) που το συγκεκριμένο επιμίσθιο φορολογείτο αυτοτελώς με συντελεστή 15% ανέρχεται σε: 1.442,00 € και 3.708,00. € αντίστοιχα Για δε το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) το επιμίσθιο εξωτερικού φορολογείται κατά 50% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 Ν. 2238/1994 και ο φόρος που παρακρατήθηκε(σύμφωνα με τις οικεία βεβαίωση αποδοχών) ανέρχεται σε: 3.285,20€ για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010).

Η ανωτέρω αποζημίωση ειδικού επιμισθίου αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά τα έτη 2008 έως και 2010 ως εκπαιδευτικός αποσπασθείς σε σχολεία στην Γερμανία (.....).

Συγκεκριμένα, με τις προσαλλόμενες αρνητικές απαντήσεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, διότι: α) Για το οικονομικά έτη 2009-2010-2011 οι υποβληθείσες αρχικές δηλώσεις εκκαθαρίστηκαν σωστά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/94 όπως ίσχυαν αυτά τα οικονομικά έτη. β) Οι αποφάσεις του ΣΤΕ (1840/2013 - 2372/2013) που επικαλείται ο προσφεύγων είναι αναιρετικές και ισχύουν μεταξύ συγκεκριμένων διαδίκων και δε υποχρεώνουν το Υπουργείο Οικονομικών σε γενική αποδοχή.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθ. Πρωτ αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ και την αποδοχή του αιτήματος για μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009-2010-2011 προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εκ παραδρομής και λόγω συγγνωστής πλάνης δήλωσε τα εν λόγω ποσά επιδόματος ως

φορολογητέο εισόδημα.

2. Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, το οποίο ελάμβανε κατά το χρονικό διάστημα της απόσπασής της στη Γερμανία ταυτίζεται απόλυτα κατά την φύση του, τον προορισμό του και τον τρόπο φορολόγησής του, με το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, η φορολόγηση του οποίου, ενόψει του αποζημιωτικού χαρακτήρα του παρίσταται αντισυνταγματική, όπως έκρινε το ΣτΕ, αρχικώς δυνάμει της υπ' αριθμ. 1324/2012 απόφασής του, ήδη δε δυνάμει της υπ' αριθμ.1840/2013 αποφάσεως της Ολομέλειας του.

3. ότι δεν υπάρχει θέμα παραγραφής της αξιώσεώς της για επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, για κανένα από τα ανωτέρω οικονομικά έτη.2009-2011 διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ.4 Ν. 4174/2013 που ορίζει 5ετή παραγραφή,

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, σύμφωνα 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) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 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 παρ. 3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 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 το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβάλλεται στους εκπαιδευτικούς και τους διοικητικούς υπαλλήλους που αποσπώνται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2413/1996, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο.

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα λόγω υπηρέτησής του κατά τα έτη 2008 έως και 2010 ως εκπαιδευτικός αποσπασθείς σε σχολεία στην Γερμανία (.....), σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2413/1996, ενώ το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται, βάσει των διατάξεων του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και του Ν. 2685/1999, σε διαφορετικές κατηγορίες υπαλλήλων. Σημειωτέον, επίσης, ότι, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί και οι διοικητικοί υπάλληλοι του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων διαφοροποιούνται από τους λοιπούς δημόσιους υπαλλήλους, ακριβώς διότι οι εν λόγω αμοιβές αποτελούν συνάρτηση του ιδιαίτερου, για κάθε κατηγορία, υπηρεσιακού και μισθολογικού καθεστώτος (σχετ. ΣτΕ 4114/2012, 454/2012, 2670/2009 κ.α). Ως εκ τούτου, 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.

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 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 τα ως άνω φορολογηθέντα ποσά του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αυτοτελές αίτημα για μερική ανάκληση φορολογικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2009-2010-2011, την 30-12-2014 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18-02-2015 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜγια τους λόγους που προεκτέθηκαν.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Οικονομικό Έτος 2009

Τελικό ποσό Επιστροφής : 235,25 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. Ειδοπεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2009 της Γ.Γ.Π.Σ. (Α.Π.Κ)

B) Οικονομικό Έτος 2010

Τελικό ποσό Επιστροφής: 412,24€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2010 (ΑΠΚ) της Γ.Γ.Π.Σ.

Γ) Οικονομικό Έτος 2011

Τελικό ποσό Επιστροφής: 1.135,68 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ. .(Α.Π.Κ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης . Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4**

ΚΑΦΗΡΑΣ 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).