



**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, 02-06-2015

Αριθμός απόφασης: 2259

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10-03-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ....., κατοίκου, οδός, κατά 1) των με αριθμ. πρωτ. και αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου επί των από τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 της προσφεύγουσας, 2) των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμ. πρωτ. και αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου επί των από τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010 της προσφεύγουσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου.
7. Την από 29-05-2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10-03-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου επί της από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2009, δεν έγινε δεκτό το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.
2. Με τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου επί της από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2010, δεν έγινε δεκτό το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν τα ποσά που αντιστοιχούν στο επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, ύψους 22.485,34€ για το οικ. έτος 2009 και 65.280,00€ για το οικ. έτος 2010, τα οποία δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα (με τις αρχικές δηλώσεις) ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 3.372,80€ για το οικονομικό έτος 2009 και 9.792,00€ για το οικονομικό έτος 2010. Το ανωτέρω επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής της κατά τα έτη 2008 και 2009 στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα

Συγκεκριμένα, με τις προβαλλόμενες αρνητικές απαντήσεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου απέρριψε τα αιτήματα της προσφεύγουσας, διότι α) το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν φέρει χαρακτήρα αποζημίωσης, συνιστά οικονομική ενίσχυση σταθερού χαρακτήρα, και συνεπώς προσαύξηση μισθού υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος β) η απαίτηση για επιστροφή φόρου έχει παραγραφεί.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των με αριθμ. πρωτ. και αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, την ακύρωση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 και 2010, την αποδοχή των υποβληθεισών τροποποιητικών 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.
- Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να εξεταστεί στην ουσία της, αφού ο χαρακτήρας της ενδικοφανούς συνεπάγεται την έρευνα όλων των θεμάτων που θα ερευνούσε το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο

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 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009 και 2010 την 29-12-2014 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 10-03-2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Οικονομικό Έτος 2009

Τελικό χρεωστικό : 3.620,42 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2009 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Π.Σ.

B) Οικονομικό Έτος 2010

Τελικό χρεωστικό : 3.939,93 €

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

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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 άσκηση της (άρθρ. 126 ν. 2717/99).