



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα, 27.12.2017

Αριθμός απόφασης: 6586

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 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 5.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Τρικάλων, οδός «.....», κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επί της με αριθ. πρωτ. «.....»/3.05.2017 αίτησης περί μερικής ανάκλησης φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 και αίτημα επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την από 6.09.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», 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 την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων της με αριθ. πρωτ. «.....»/3.05.2017 αίτησης του προσφεύγοντος περί μερικής ανάκλησης του φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 καθώς και επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος των εν λόγω ετών.

Με την ως άνω αίτηση η προσφεύγουσα ζήτησε να της επιστραφεί το ποσό του φόρου, ήτοι το ποσό των 18.231,00 ευρώ, το οποίο της παρακρατήθηκε αχρεωστήτως με συντελεστή 15% επί του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού αποσπασμένων εκπαιδευτικών που έλαβε κατά τη διάρκεια της απόσπασής της στην Γερμανία το χρονικό διάστημα 2001 έως 2006. Η ίδια είχε δηλώσει το επιμίσθιο εξωτερικού ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο (κωδ. 659 και 660 αντίστοιχα). Όμως η Ολομέλεια του ΣτΕ με την αριθ. 1853/2015 απόφασή της έκρινε ότι δεν επιτρέπεται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος το επίδομα αλλοδαπής που ελάμβαναν οι πολιτικού υπάλληλοι του Δημοσίου όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό για εκτέλεση υπηρεσίας γιατί το εν λόγω επίδομα έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα. Επομένως κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων (άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1) το επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15%. Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, το οποίο ελάμβανε κατά το χρονικό διάστημα της απόσπασής του 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.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, να γίνει δεκτή η μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001 έως 2006 (ημερολογιακών ετών 2000 έως 2005) και να της επιστραφεί το ποσό των 18.231,00 ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθείς – παρακρατηθείς φόρος επί του επιμίσθιου εξωτερικού, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η ίδια τυγχάνει εκπαιδευτικός της πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης της Διεύθυνσης Τρικάλων και κατά τα έτη 2000 έως 2005 είχε αποσπαστεί στη Γερμανία όπου και υπηρετούσε βάσει της σχετικής απόφασης του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, τεθείσα στη διάθεση του «.....». Κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα ελάμβανε, πέραν των τακτικών της αποδοχών, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού αποσπασθέντων εκπαιδευτικών, το οποίο

αποτελούσε βοήθημα προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στο εξωτερικό.

- Το επιμίσθιο του εξωτερικού υπόκειτο σε αυτοτελή φορολόγηση δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 14 παρ. 4 του ν.2238/1994, κατά τα οικονομικά έτη 2000 έως 2005 έγινε παρακράτηση φόρου με φορολογικό συντελεστή 15%. Όμως η Ολομέλεια του ΣτΕ με την αριθ. 1853/2015 απόφασή της έκρινε α)αφορολόγητο το επίδομα αλλοδαπής που λαμβάνουν οι εκπαιδευτικοί όταν αποσπώνται στο εξωτερικό για να διδάξουν σε σχολεία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και β)αντισυνταγματικούς τους νόμους που επιβάλλουν τη φορολόγησή του.
- Ως προς τυχόν θέμα παραγραφής της αξιώσεώς της δεν τίθεται κανένα απολύτως ζήτημα παραγραφής της αξίωσής της για κανένα από τα ανωτέρω έτη (2000 έως 2005) για τα οποία αιτείται την επιστροφή του φόρου διότι ειδικά στη φορολογία εισοδήματος η αξίωση του φορολογούμενου για επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου θεωρείται παραγεγραμμένη μόνον εάν από την αποδοχή της ανακλήσεως παρέλθει η κατά νόμο τριετία.

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 και ισχύει από 01/01/2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαρ. Δ2), 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 το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβάλλεται στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2413/1996, όπως ίσχυαν κατά την κρίνόμενη περίοδο.

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, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/94: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

Επειδή, εν προκειμένω, έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα αίτηση μερικής ανάκλησης φορολογικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006, την 3.05.2017 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 5.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», κατοίκου Τρικάλων, οδός «.....», με Α.Φ.Μ. «.....».

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.