



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2285

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

FAX : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ... επί της οδού ..., . . ., Δημοσίου υπαλλήλου, κατά της με αριθμ. .../...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επί της με αριθ. πρωτ. .../...-2017 αίτησης για μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2005 (χρήση 2004), 2006 (χρήση 2005), 2007 (χρήση 2006), 2008

(χρήση 2007), 2009 (χρήση 2008) και 2010 (χρήση 2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από .../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την αρ.πρωτ. .../-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης φορολογικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 και επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, φόρου εισοδήματος για τα εν λόγω οικονομικά έτη, καθώς και κατά το χρονικό διάστημα της απόσπασής του στο εξωτερικό, ελάμβανε, πέραν των τακτικών αποδοχών του, ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού αποσπασθέντων εκπαιδευτικών προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στο εξωτερικό, με παρακράτηση φόρου ως εξής:

Για το ημερολογιακό έτος 2004 (οικονομικό έτος 2005) ποσό 2.863,75 ελβετικά φράγκα

Για το ημερολογιακό έτος 2005 (οικονομικό έτος 2006) ποσό 7.110,00 ελβετικά φράγκα

Για το ημερολογιακό έτος 2006 (οικονομικό έτος 2007) ποσό 7.110,00 ελβετικά φράγκα

Για το ημερολογιακό έτος 2007 (οικονομικό έτος 2008) ποσό 7.100,00 ελβετικά φράγκα

Για το ημερολογιακό έτος 2008 (οικονομικό έτος 2009) ποσό 7.100,00 ελβετικά φράγκα

Για το ημερολογιακό έτος 2009 (οικονομικό έτος 2010) ποσό 3.950,00 ελβετικά φράγκα

Κατόπιν τούτου, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ. πρωτ. .../-2017 αρνητική απάντηση, απορρίπτοντας το εν λόγω αίτημα, καθώς έχει παρέλθει η προβλεπόμενη τριετία από την ημερομηνία υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων και επομένως η αξίωση για επιστροφή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. .../-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., την μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω οικονομικών ετών και την επιστροφή του ποσού των 35.233,75 ελβετικών φράγκων, μετά τη μετατροπή τους σε ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, επί του επιμισθίου εξωτερικού, 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.
- Η αξίωση της για επιστροφή φόρου δεν έχει παραγραφεί.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται την αριθμ. .../2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν 2238/1994 έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013.

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, 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 περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1114/2016, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : *«Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. :*

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, εξάλλου στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «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, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 την 28/6/2017 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί πενταετούς παραγραφής.

Συγκεκριμένα, οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, εν είδει, ανακλητικών, για τα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 υποβλήθηκαν μετά τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, και εφόσον, τελούν υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής αυτών μέχρι τον χρόνο της πενταετούς παραγραφής, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με ΑΦΜ ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2005 :

Ποσό πληρωμής 260,54

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../.../2005 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό Έτος 2006 :

Ποσό πληρωμής 168,92

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../.../2006 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό Έτος 2007 :

Ποσό πληρωμής 1.231,12

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../.../2007 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό Έτος 2008 :

Ποσό πληρωμής 1.453,38

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../.../2008 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό Έτος 2009 :

Ποσό πληρωμής 1.201,61

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../2009 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό Έτος 2010 :

Ποσό πληρωμής 1.255,96

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον αρ. .../.../2010 ΧΚ της Γ.Γ.Π.Σ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.