



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 26/9/2017

Αριθμός απόφασης: 5312

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04.05.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου Τρικάλων, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επί του με ημερομηνία κατάθεσης 02.02.2017 και με αριθμ. πρωτ.αιτήματος περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά τα οικον. έτη 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006 του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04.5.2017 και αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 :

Ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων τη με αριθμ. πρωτ./02.021.2017 αίτηση περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με το ως άνω υποβληθέν αίτημα, ζήτησε τη μείωση του αρχικώς δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματός του, οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006 κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού ως μη υποκείμενο σε φορολογία, το οποίο δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα (με τις αρχικές δηλώσεις) ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο και φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94. Το ανωτέρω επιμίσθιο εξωτερικού χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του, κατά τα έτη 2000 έως και 2005, ως εκπαιδευτικός στη Γερμανία.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω αίτησης τροποποίησης – μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006 απορρίφθηκε σιωπηρά το εν λόγω αίτημά του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επί της με αριθμ. πρωτ./02.02.2017 αίτησης περί τροποποίησης – ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ημερολογιακών ετών 2001, 2002, 2003, 2004 & 2005 δηλαδή των οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006 αντίστοιχα.

Πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης καθώς και το περιεχόμενο της παραπάνω αίτησης προκύπτει ότι με την εν λόγω αίτηση ο προσφεύγων αιτείται τη μερική ανάκληση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των ημερολογιακών ετών 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 & 2005 δηλαδή των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006. Επίσης σύμφωνα με το έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων στις φορολογικές δηλώσεις των οικ. ετών 2000 και 2001 δεν δηλώθηκαν ποσά στον Κ.Α. 659 του εντύπου Ε1, ενώ στις φορολογικές δηλώσεις των οικ. ετών 2002 έως και 2006, δήλωσε στον κωδικό 659 το ειδικό επιμίσθιο αλλοδαπής ως αυτοτελώς φορολογούμενο με βάση το άρθρο 14 παρ. 4 του ν.2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, να γίνει δεκτό το με αριθμ. πρωτ./02.02.2017 αίτημα περί μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά τα οικον. έτη 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006, να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, και να του επιστραφούν τα αχρεωστήτως παρακρατηθέντα και καταβληθέντα ποσά του φόρου εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών, προβάλλοντας τα εξής:

- Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα και δεν αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78§1 του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Γι' αυτό και η αυτοτελής φορολόγηση του ως άνω επιδόματος και ο παρακρατηθείς φόρος, αχρεωστήτως καταβλήθηκε στο Δημόσιο και ως εκ τούτου πρέπει να του επιστραφεί. (υπ' αριθμ. **1853/2015 ΣτΕ**).
- Δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής της αξίωσής του, για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, για τα οποία αιτείται την επιστροφή του φόρου, διότι η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 ορίζει ότι αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση, αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

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 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84§7 του ν.2238/1994 ορίζεται 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.

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 υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα αίτημα περί τροποποίησης – μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006 την 02.02.2017 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 04.05.2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

α)Οικονομικό Έτος 2002

Ποσό επιστροφής : 142,58 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2002 (ΑΠΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. (με βάση την αρχική δήλωση).

β)Οικονομικό Έτος 2003

Ποσό επιστροφής : 133,85 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2003 (ΑΠΚ.....) της Γ.Γ.Π.Σ. (με βάση την αρχική δήλωση).

γ)Οικονομικό Έτος 2004

Ποσό επιστροφής : 85,80 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2004 (ΑΠΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. (με βάση την αρχική δήλωση).

δ)Οικονομικό Έτος 2005

Ποσό επιστροφής : 46,96 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2005 (ΑΠΚ) της Γ.Γ.Π.Σ. (με βάση την αρχική δήλωση).

ε)Οικονομικό Έτος 2006

Τελικό Ποσό : 0,00 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ.εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2006 της Γ.Γ.Π.Σ. (με βάση την αρχική δήλωση).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ANNA MARTINH

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.