



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-09-2017
Αριθμός Απόφασης: 1949

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως της περί μερικής ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος ετών,,, και και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως περί μερικής ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος ετών,,, και και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα ως προς την προσβολή της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επί της με αριθμό πρωτ. αιτήσεως της περί μερικής ανάκλησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος ετών,,, και και επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την αρ. πρωτ. αίτηση μερικής ανάκλησης φορολογικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών,,,, και και επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, φόρου εισοδήματος για τα εν λόγω οικονομικά έτη, καθότι κατά το χρονικό διάστημα της απόσπασής της στο εξωτερικό, ελάμβανε, πέραν των τακτικών αποδοχών της, 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 (οικονομικό έτος) ποσό 1.122,70 ευρώ

Για το ημερολογιακό έτος (οικονομικό έτος) ποσό 3.708,00 ευρώ

Για το ημερολογιακό έτος (οικονομικό έτος) ποσό 3.708,00 ευρώ

Για το ημερολογιακό έτος (οικονομικό έτος) ποσό 3.708,00 ευρώ

Για το ημερολογιακό έτος.... (οικονομικό έτος ...) ποσό 2.677,99 ευρώ (2.369,00 + 308,99) ευρώ

Η ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας απορρίφτηκε σιωπηρώς, λόγω παρέλευσης απράκτου της τρίμηνης προθεσμίας προς έκδοση απόφασης από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί η ως άνω τεκμαιρόμενη απόρριψη της αιτήσεως της προς τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.**, να γίνει δεκτή η μερική ανάκληση των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος ημερολογιακών ετών έως (οικονομικών ετών έως) και να της επιστραφεί το συνολικό ποσό των ΕΥΡΩ 15.027,69, ως αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος επί του επιμίσθιου εξωτερικού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. 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.
2. Η αξίωση της για επιστροφή φόρου δεν έχει παραγραφεί.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται την αριθ. 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

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 προΐσχύσαντος 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 υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τιαούτης), 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, περαιτέρω, 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, επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της παρ. 7, του άρθρου 84 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. 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».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την αρ. 1751/2017 απόφαση του ΣτΕ ότι μόνον από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το [άρθρο 84 παρ. 7](#) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του.

Επειδή, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει την ύπαρξη άλλων πραγματικών περιστατικών (περί αναστολής, διακοπής, κ.λπ. της ως άνω προθεσμίας παραγραφής), δεν είναι πλέον εφικτή η κατόπιν της εκ μέρους της ανακλήσεως των οικείων φορολογικών δηλώσεων ανατροπή των τίτλων βάσει των οποίων είχαν καταβληθεί οι αναλογούντες στα δηλωθέντα εισοδήματά της φόροι, οι οποίοι (τίτλοι) διατηρούνται εν ισχύι, με αποτέλεσμα να μην είναι,

περαιτέρω, κατά νόμο, δυνατή η αποδοχή των ως άνω υποβληθεισών ανακλητικών - τροποποιητικών δηλώσεων (με πράξη της φορολογικής αρχής ή με απόφαση δικαστηρίου), ώστε να καταστούν οι ως άνω καταβληθέντες φόροι αχρεώστητοι.

Επειδή, εν προκειμένω, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών,,,, και ... την και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής.

Συγκεκριμένα, οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, εν είδει, ανακλητικών, για τα οικονομικά έτη,, και, 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 παραγραφής, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την εκκαθάριση της με αρ. αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 1.503,09** (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την εκκαθάριση της με αρ. αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους, ποσό πληρωμής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 1.179,10** (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την εκκαθάριση της με αρ. αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους, ποσό επιστροφής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 607,80** (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την εκκαθάριση της με αρ. αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους, ποσό επιστροφής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 311,33** (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της).

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την εκκαθάριση της με αρ., αρχικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους, ποσό επιστροφής με την παρούσα απόφαση: **ΕΥΡΩ 622,45** (αφορά εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της).

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.