



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-06-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1284

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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

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. 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 1064/12-04-2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από ...-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... **του ...**, με **ΑΦΜ** ..., κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί των με αριθμό πρωτ. .../-...-2016 και .../-...-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2011 και 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί των με αριθμό πρωτ. .../...-2016 και .../...-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα και τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2011 και 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., επί της οδού ..., 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 στη Δ.Ο.Υ. ... τις με αριθμ. πρωτ. .../...-2016 και .../...-2016 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, επί των οποίων ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... δεν απάντησε και ως εκ τούτου απέρριψε σιωπηρά το αίτημα του προσφεύγοντος περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού (ειδικό επιμίσθιο του άρθρου 28 του ν. 2413/1996) ύψους 20.620,14 € για το οικ. έτος 2011 και 10.452,80 € για το οικ. έτος 2012, κατά το μέρος (ποσοστό 50%, δη ποσό ύψους 10.310,07 € για το οικ. έτος 2011 και 5.226,40 € για το οικ. έτος 2012) που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα (με την αρχική δήλωση) ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογήθηκε με το άρθρο 47 παρ 3 του ΚΦΕ. Το ανωτέρω ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως εκπαιδευτικό για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του κατά τα έτη 2010 και 2011 στο γραφείο συντονιστικής εκπαίδευσης του Γερμανίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να γίνουν δεκτές οι με αριθμ. πρωτ. .../...-2016 και .../...-2016 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματός του οικ. ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, β) να ακυρωθούν οι επί των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων τεκμαιρόμενες αρνητικές απαντήσεις της Δ.Ο.Υ. ..., γ) να ακυρωθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογίας εισοδήματός του των οικ. ετών 2011 και 2012 και δ) να διαταχθεί το Ελληνικό Δημόσιο να προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του οικ. ετών 2011 και 2012 και να του επιστραφεί εντόκως ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος, 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.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις της Διοίκησης αντιβαίνουν στο περιεχόμενο των δικαστικών αποφάσεων Ολ ΣΤΕ 1840/2013 και ΣΤΕ 1164/2014.

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 την ΠΟΛ. 1174/2014 της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι: «2. ...οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), ήτοι από 1.1.2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η υποβολή των τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων πρέπει να γίνεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών (οικ. ετών 2013 και προηγούμενα), μπορούν να υποβληθούν μέσα στη προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) . Για τις δηλώσεις αυτές θα επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 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 τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθ. 84 του ν. 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010, ορίζεται: «*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 οποιαδήποτε 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 Δημοσίου 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...».

Επειδή, εν προκειμένω, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα τροποποιητική/ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 την ...-11-2016 ενώ οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών υποβλήθηκαν αντίστοιχα την ...-06-2011 και την ...-07-2012 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις περί παραγραφής.

Αναφορικά δε με τα με αριθμό ειδοποίησης .../...2011 και .../...2012 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εκπροθέσμως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Οικονομικό Έτος 2011

Ποσό επιστροφής : 214,62 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό δήλωσης ... και αριθμό ειδοποίησης ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ..

B) Οικονομικό Έτος 2012

Ποσό πληρωμής : 3.611,10 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό δήλωσης ... και αριθμό ειδοποίησης ... ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικον. έτους 2012 της Γ.Γ.Π.Σ..

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.