



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 01/06/2017

Αριθμός απόφασης: **1197**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... -....., Τ.Θ. ... Β'ΚΑΠΗ-Τ.Κ. ..., κατά της με .αριθ. πρωτ. .../.....-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ.αρ.πρωτ. .../.....2017 αίτηση ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ....., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . . του ..., **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων τυγχάνει εκπαιδευτικός της πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης της Διεύθυνσης Ανατολικής Θεσσαλονίκης. Κατά τα έτη 2002 και 2003 είχε αποσπαστεί στη . . . και κατά τα έτη 2004, 2005, 2006 και 2007 στο, όπου και υπηρετούσε βάσει σχετικής απόφασης του Υπουργού Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, τεθείς στην διάθεση του Γραφείου Συντονιστή Εκπαίδευσης ... και ... αντίστοιχα. Κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα της απόσπασής του στο εξωτερικό ελάμβανε, πέραν των τακτικών αποδοχών του, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού αποσπασθέντων εκπαιδευτικών, το οποίο αποτελούσε βοήθημα προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής του στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσής του στο εξωτερικό.

Με βάση τις βεβαιώσεις αποδοχών εξωτερικού του Γενικού Προξενείου της Ελλάδος στη και Γερμανίας, ο φόρος που θεωρεί ότι του παρακρατήθηκε αχρεωστήτως ανέρχεται:

Για το ημερολογιακό έτος 2002 (οικονομικό έτος 2003), ποσό 1.246,29 ευρώ.

Για το ημερολογιακό έτος 2003 (οικονομικό έτος 2004), ποσά 2.417,67 και 1122,7 ευρώ.

Για το ημερολογιακό έτος 2004 (οικονομικό έτος 2005), ποσό 3.708 ευρώ.

Για το ημερολογιακό έτος 2005 (οικονομικό έτος 2006), ποσό 3.708 ευρώ.

Για το ημερολογιακό έτος 2006 (οικονομικό έτος 2007), ποσό 3.708 ευρώ.

Για το ημερολογιακό έτος 2007 (οικονομικό έτος 2008), ποσό 1.854 ευρώ

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ... την με αριθμ. πρωτ. .../...-2017 αίτηση ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008. Με την με αριθ. πρωτ. .../...-2017 αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης, χωρίς την υποβολή από μέρους του τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με βάση την εν λόγω δήλωση και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α)) να γίνει δεκτή η προσφυγή του, β) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και γ) να γίνει δεκτή η με αριθμό .../...-2017 αίτησή του περί μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του των οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την

επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (15%) για τα εν λόγω έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το επιμίσθιο του εξωτερικού υπόκειται σε αυτοτελή φορολόγηση δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν.2238/1994. Πιο συγκεκριμένα κατά τα έτη 2002 έως 2007 (οικονομικά έτη 2003 έως 2008) έγινε παρακράτηση φόρου με φορολογικό συντελεστή 15%, δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν 2238/1994.
- Το θέμα της φορολόγησης ή μη του επιμισθίου επιλύθηκε από την Ολομέλεια του ΣΤΕ, η οποία με την υπ' αριθμ./2015 απόφασή της έκρινε: α)αφορολόγητο το επίδομα αλλοδαπής που λαμβάνουν οι εκπαιδευτικοί όταν αποσπώνται στο εξωτερικό για να διδάξουν σε σχολεία πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και β) αντισυνταγματικούς τους νόμους που επιβάλλουν τη φορολόγησή του.
- Η αξίωση του για επιστροφή φόρου δεν έχει παραγραφεί..Με δικαστικές αποφάσεις έχει κριθεί πλέον ότι, στη φορολογία εισοδήματος, αν υποβληθεί ανακλητική φορολογική δήλωση, η αξίωση για επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημέρα της αποδοχής της δήλωσης.

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, 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 του Ν. 4174/2013 (όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το [άρθρο 8 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)), 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 ισχυαν κατά τις υπό κρίση περιόδους.

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, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, που υπήγαγε σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής των δημοσίων υπαλλήλων, το οποίο θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998), αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 και 78 του Συντάγματος.

Επειδή, ακόλουθα με την 1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ «...το εν λόγω επιμίσθιο, δεν ηδύνατο να υπαχθεί σε φορολόγηση ως εκ της αποζημιωτικής φύσεώς του. Συνεπώς, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.2873/2000 με τις οποίες υπήχθη σε φόρο εισοδήματος το επίδομα επιμίσθιο, καθώς και η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 22 παρ.1 του Ν.2954/2001, περί αναλόγου εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 45 του ν.2873/2000, καθ' ό μέρος αναφέρονται στη χρήση 1994, αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, και, και, ως εκ τούτου, είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/94 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, 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.

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, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αίτηση ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες περί παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό .../.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του ...» – Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2003

Τελικό ποσό επιστροφής : 144,52 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμ. ειδοπ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2003 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2004

Τελικό ποσό πληρωμής: 265,57 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2004 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2005

Τελικό ποσό πληρωμής: 115,63 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2005 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2006

Τελικό ποσό πληρωμής: 124,82 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2006 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2007

Τελικό ποσό πληρωμής: 162,19 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2007 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2008

Τελικό ποσό πληρωμής: 111,51 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμ. ειδοπ. εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2008 της Γ.Γ.Π.Σ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α7 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
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.