



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη: 21-3-2017
Αριθ. Απόφασης: 811**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του - ΑΦΜ ... κατά:

α) της υπ' αριθ.-**2016 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ.-2016 αίτησης μερικής ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010

β) της υπ' αριθ.-**2016 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ.-2016 αίτησης ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011,

γ) της υπ' αριθ.-**2016 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ.-2016 αίτησης ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,

δ) της υπ' αριθ.-**2016 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ.-2016 αίτησης ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013

Τις ανωτέρω υπ' αρ.,, ...,/2016 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

4. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής,

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2016** και με 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:

- ✓ Με τις υπ' αρ.,, και/2016 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης, βάσει των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 αντίστοιχα, και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου που παράνομα παρακρατήθηκε ως αυτοτελής φόρος επί του ληφθέντος από τον προσφεύγοντα επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν τη μείωση του αρχικώς δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 κατά τα ποσά των 7.553,33€, 5.521,90€, 1.727,57€ και 3.939,41€ αντιστοίχως, ως μη υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος. Τα εν λόγω ποσά αφορούν το σύνολο (για το οικονομικό έτος 2010) και το 50% (για τα οικονομικά έτη 2011-2013) του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών, λόγω υπηρετήσής του, κατά τα ανωτέρω έτη, στο εξωτερικό.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων αρνητικών απαντήσεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την αποδοχή των τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011, 2012 & 2013 και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- i) Το ζήτημα του αν το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής υπόκειται ή όχι σε φόρο εισοδήματος επιλύθηκε οριστικά με την υπ' αριθμ. **1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ**, σύμφωνα με την οποία το επίδομα αλλοδαπής που ελάμβαναν... οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου ... προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα δεν επιτρέπεται κατά τα άρθρα 4§5 και 78§1 & 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.
- ii) Ως καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται το καθαρό εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα, των δαπανών απόκτησης του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων με βάσει ενδείξεις (όπως είναι οι δαπάνες). Στο άρθρο 45 παρ. 4 του Ν. 2238/94 απαριθμούνται περιπτώσεις παροχών που δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο. Ωστόσο, αυτή η απαρίθμηση δεν είναι αποκλειστική. Το ένδικο επίδομα αντικρίζει πρόσθετες πραγματικές δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται οι υπάλληλοι που αποστέλλονται στην αλλοδαπή για την εκτέλεση της

υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί και φέρει το χαρακτήρα αποζημίωσης. Αυτή η ερμηνεία ενισχύεται και από τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 3 του Ν.2238/94.

iii) Η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 του Ν.2238/94 περί παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου εισοδήματος έχει την έννοια ότι η παραγραφή της αξίωσης δεν αρχίζει πριν υποβληθεί από το φορολογούμενο σχετικό αίτημα, με ανακλητική δήλωση, προς τη φορολογική αρχή, ενώ χρόνος υποβολής του αιτήματος είναι η πενταετία (μετά τη λήξη του οικ. έτους (αρ.84 παρ. 1 του Ν.2238/94)

- **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) συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.
- **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**, 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 της παρ. 7 του άρθρου **84 του ν. 2238/1994** οριζόταν ότι: «7. 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 το υπ' αριθμ. πρωτ. **Δ12Α ΕΞ 2014/...2014** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν 72) 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» .
- **Επειδή**, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αρ. 408/2011 ομόφωνη γνωμοδότησή του που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την Πολ. 1068/14-3-2012, διευκρίνισε ότι η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της, νομολογιακή λύση που υιοθετήθηκε ρητά με την παρ. 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (υπ' αριθμ. πρωτ: Δ12Α..... ΕΞ 2014/...-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, εν προκειμένω, για τα ως άνω ποσά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011 2012 και 2013 την**2016** και συνεπώς έχουν εφαρμογή, ως προς τις δηλώσεις αυτές, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις περί παραγραφής. Κατά συνέπεια η αξίωση περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του, Α.Φ.Μ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΑ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.