



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.03.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 655

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 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 π.δ. 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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' 55/16-1-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της υπ' αρ. πρωτ./.....2016 δήλωσης επιφύλαξης επί της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της . . 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:

Κατά την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1997 η προσφεύγουσα διατύπωσε την επιφύλαξή της (υπ' αρ. πρωτ./.....2016) ως προς την επιβολή φόρου εισοδήματος, επί των αναδρομικών αποδοχών ύψους 12.291,49 € που έλαβε το έτος 2015, ως δικαστικός λειτουργός, σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, με αριθ./1998 του Διοικητικού Πρωτοδικείου και/2014 του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες αφορούν το έτος 1996, λόγω εκπαιδευτικής άδειας στην αλλοδαπή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., την αποδοχή της επιφύλαξης επί της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1997 και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, υπολογίζοντας το ποσό των 12.291,49 €, που αντιστοιχεί στις καθαρές αποδοχές της λόγω εκπαιδευτικής άδειας στην αλλοδαπή, ως απαλλασσόμενο από το φόρο εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με βάση τις υπ' αριθ./2001 και/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου και του Διοικητικού Εφετείου αντίστοιχα, η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους στην αλλοδαπή.
2. Η εν λόγω παροχή δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν επιτρέπεται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
3. Άλλως, επικουρικά, το ως άνω ποσό των 12.291,49 €, υπόκειται σε φορολόγηση κατά το ήμισυ, δηλαδή κατά το ποσό των 6.145,75 €, ως αναγόμενο σε χρόνο, κατά τον οποίο ίσχυε ακόμη το άρθρο 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Βουλής έτους 1975.

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 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, στο άρθρο 46 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 1756/1988 (Α' 35) Κώδικα Οργανισμού Δικαστηρίων και Κατάστασης Δικαστικών Λειτουργών (Κ.Ο.Δ.Κ.Δ.Λ.) ορίζεται ότι «1. Επιτρέπεται η χορήγηση εκπαιδευτικής άδειας απουσίας στην αλλοδαπή : α) ... β) στους δικαστικούς λειτουργούς των πολιτικών και ποινικών δικαστηρίων από το βαθμό του ειρηνοδίκη,

του πρωτοδίκη και του αντεισαγγελέα πρωτοδικών μέχρι του εφέτη και του αντεισαγγελέα εφετών, ... 4. Η εκπαιδευτική άδεια χορηγείται για ένα έτος και είναι δυνατόν να παραταθεί, με την ίδια διαδικασία, για ένα ακόμη έτος, αν υπάρχει σπουδαίος λόγος, ... 7. Στους δικαστικούς λειτουργούς που αποστέλλονται με εκπαιδευτική άδεια παρέχονται στο διπλόσιο οι αποδοχές της οργανικής τους θέσης καθώς και τα έξοδα μετάβασης και επιστροφής (οδοιπορικά). ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους».

Επειδή, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. 1067635/1359/A0012/23.07.2007, 1056076/1094/A0012/05.07.2007, 1003489/67/A0012/18.02.2008 και 1083405 /1494/ A0012/ 26.08.2008 έγγραφα του Υπ. Οικ. διευκρινίσθηκε ότι: «[...] 2. Σύμφωνα με την 256/27.11.1990 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την 1017662/208/A0012/ΠΟΛ. 1051/20.2.1992 διαταγή μας, οι διπλές αποδοχές που χορηγούνται λόγω εκπαιδευτικής άδειας στην αλλοδαπή σε δημόσιο υπάλληλο ή υπάλληλο ΝΠΔΔ, αποτελούν εξ' ολοκλήρου φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 45 ν.2238/1994) (σχετ. το 1096386/2019/A0012/24.10.03 έγγραφο μας). 3. Συνεπώς, η χορήγηση εκπαιδευτικής άδειας με σκοπό τη μετεκπαίδευση (είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί ανάθεση διαταγμένης υπηρεσίας κατά την έννοια τουλάχιστον της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ και επομένως αφού δεν συντρέχει η θεμελιώδης αυτή προϋπόθεση εφαρμογής της περίπτωσης αυτής, το ποσό που καταβάλλεται επιπλέον των αποδοχών αποτελεί προσαύξηση αυτών και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (σχετ. το 3358πε/20.6.1989 έγγραφο). [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1099/1997 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975, όπως ίσχυσε μέχρι 31.12.1996, φόρος εισοδήματος επιβάλλονταν μόνο στο μισό της βουλευτικής αποζημίωσης. 2. Ήδη, με τις διατάξεις των παραγράφων 1-5 του άρθρου 10 και του άρθρου 40 του Ν.2459/1997, αντικαταστάθηκε το άρθρο 5 του Ζ' ψηφίσματος του έτους 1975 και από 1.1.1997 το συνολικό ποσό της βουλευτικής αποζημίωσης θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν.2238/1994 (Σχετική 1025602/400/A0012/ΠΟΛ.1076/28.2.1997 Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών). 3. Περαιτέρω, με την 3670/1994 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η φορολογική μεταχείριση που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' ψηφίσματος, όπως ίσχυσαν μέχρι 31.12.1996, εφαρμόζεται και στις αμοιβές των δικαστικών λειτουργών. 4. Κατόπιν των ανωτέρω, εξαιρετικά για το οικονομικό έτος 1997, γίνεται δεκτό ότι θα παραλαμβάνονται από τις αρμόδιες ΔΟΥ οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των δικαστικών λειτουργών, στις οποίες η φορολόγηση των αμοιβών τους που απέκτησαν μέσα στο έτος 1996 θα γίνεται σύμφωνα με όσα κρίθηκαν με την 3670/1994

απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ, με σκοπό να αποφευχθεί η άσκοπη απασχόληση των υπαλλήλων των ΔΟΥ με την υποβολή από τους δικαστικούς λειτουργούς δηλώσεων με επιφύλαξη, προσφυγών και εκκαθαρίσεων ύστερα από δικαστικές αποφάσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή, δε δύναται να ληφθούν υπόψη οι υπ' αριθμ./2001 ΔΕΦΑΘ και/2013 ΔΕΦΘΕΣ επικαλούμενες αποφάσεις, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, κρίνεται εν προκειμένω εφαρμοστέα η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος και πρέπει, κατ' αντιστοιχία, να μην προσμετρηθεί στο συνολικό ποσό των φορολογητέων αποδοχών της προσφεύγουσας από την εκπαιδευτική της άδεια στην αλλοδαπή που έλαβε σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, κατά το οικονομικό έτος 1997, ποσό ίσο με το 50% του ετήσιου συνολικού ποσού αυτών.

Επειδή, οι αποδοχές που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκπαιδευτική της άδεια στην αλλοδαπή σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων, ανέρχονταν στο ποσό των 12.291,49 € για το οικονομικό έτος 1997, συνεπώς δεν πρέπει να υπαχθούν σε φορολόγηση ποσοστό 50% επί των ανωτέρω αποδοχών, ήτοι το ποσό των 6.145,75 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής της . . του, ΑΦΜ:, ως προς την μη φορολόγηση ποσοστού 50% επί των ανωτέρω αποδοχών της, ήτοι ποσού 6.145,75 € και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.