



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-01-2017

Αριθμός απόφασης: 171

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Αικ. Ζαχαράκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

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 π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α118225 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:..... κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ.αρ.πρωτ. αίτησης του προσφεύγοντα περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της από και με αριθμ. πρωτ. αίτησης του προσφεύγοντα, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του για διενέργεια νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Η ως άνω αίτηση αφορά :

α) Τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 κατά το ποσό των 5.324,18€, που αντιστοιχούσε στο 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (μετά την αφαίρεση των νομίμων κρατήσεων αλλοδαπής), το οποίο φορολογήθηκε ως

εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Η ανωτέρω αποζημίωση χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα λόγω υπηρετήσης του στην Ελληνική Δύναμη Κύπρου.

β) Τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 κατά το ποσό των 15.211,57€, που αντιστοιχούσε στο 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (μετά την αφαίρεση των νομίμων κρατήσεων αλλοδαπής), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Η ανωτέρω αποζημίωση χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα λόγω υπηρετήσης του στην Ελληνική Δύναμη Κύπρου

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 5 του Ν 3842/2010, καταργήθηκαν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 14 του Ν.2238/94, δηλαδή καταργήθηκε η αυτοτελής φορολογία των αποδοχών που καταβάλλονται στα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε..

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 β΄ του άρθρου 45 του ως άνω Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.8 του άρθρου 12 του ν.2459/97 και ακολούθως με την παράγραφο 20 του άρθρου 5 του ν.2753/99 και εν συνεχεία με την παρ. 24 του άρθρου 11 του ν. 2954/01, ορίζουν ότι: «Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α)... β) *Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου.... όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ Α΄ 35)...*»

3. Σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 35 του Ν.4038/2012 καταργήθηκε η φορολόγηση του 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω υπηρεσίας στο εξωτερικό

4.Με βάση το άρθρο 1 και 17 του ν.2685/1999 και τις υπ'αριθμ. 3544/2008 και 2961/2010 αποφάσεις του ΣτΕ, η εν λόγω παροχή δεν έχει χαρακτήρα αποδοχών αλλά θεωρείται ως δαπάνες που χορηγούνται στους στρατιωτικούς που υπηρετούν στην Κύπρο.

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 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, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5^α του άρθρου 24 Ν.3867/2010 τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 47 του Ν.2238/94, ως ακολούθως : «Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών , που υπηρετούν στην αλλοδαπή,, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών , τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό καθώς και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

Με την παράγραφο 15 του άρθρου 21 Ν.3943/2011 ορίζεται ότι : « Η ισχύς των διατάξεων της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 24 του Ν.3867/2010 αρχίζει από 01/01/2010 και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 35 Ν.4038/2012 «η φράση που προστέθηκε στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.2238/1994 με την παρ. 5 του άρθρου 24 περίπτωση α Ν.3867/2010 καταργείται. Η ισχύς του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από 1.1.12 και εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά.»

Επειδή, με την παράγραφο 5 της ΠΟΛ 1141/5-6-2012 ορίζεται ότι *“Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 35 τροποποιούνται οι διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 47 του ΚΦΕ](#) και συγκεκριμένα καταργείται η φράση που σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της [παραγράφου 5 του άρθρου 24 του Ν.3867/2010](#) είχε προστεθεί στο τέλος της [παραγράφου 3 του άρθρου 47 του ΚΦΕ](#) .*

Με βάση τη ρύθμιση αυτή ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, υποκείμενο σε φόρο, των προσώπων της [παραγράφου 3 του άρθρου 47 του ΚΦΕ](#) (υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών που υπηρετούν στο εξωτερικό) λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό. Συνεπώς, ολόκληρο το «επιμίσθιο αλλοδαπής» που λαμβάνουν τα ανωτέρω πρόσωπα εξαιτίας της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό απαλλάσσεται του φόρου και συνεπώς κατά την καταβολή του δεν θα διενεργείται παρακράτηση φόρου.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για το «επιμίσθιο αλλοδαπής» που καταβάλλεται στα ανωτέρω πρόσωπα από 1 Ιανουαρίου 2012 και μετά.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§7 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.

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.Απο τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.43 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 01.01.14 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 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 έτη από την ημέρα της με οποιοδήποτε 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 στην υπό κρίση περίπτωση :

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (αρ. δήλωσης), οικ. Έτους 2011 προέκυψε ποσό επιστροφής φόρου ύψους 913,58 €. Ο προσφεύγων, δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 34.446,93€, συμπεριλαμβανομένου ποσοστού 50% της αποζημίωσης που έλαβε υπηρετώντας ως στρατιωτικός στην Κύπρο, ύψους 5.324,18€ κατά το διάστημα από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Με το με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (αρ. δήλωσης), οικ. Έτους 2012 προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.835,59€. Ο προσφεύγων, δήλωσε ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 43.007,39€, συμπεριλαμβανομένου ποσοστού 50% της αποζημίωσης που έλαβε υπηρετώντας ως στρατιωτικός στην Κύπρο, ύψους 15.211,57€ κατά το διάστημα από 01/01/2011 έως 31/12/2011.

Επειδή, για τα ως άνω φορολογηθέντα ποσά του επιδόματος αλλοδαπής υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αίτηση με σκοπό τη νέα εκκαθάριση του εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 και 2012 και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, την δη μετά την πάροδο της τριετίας από την ημερομηνία υποβολής των αντίστοιχων δηλώσεων, με αποτέλεσμα η αξίωσή του για επιστροφή φόρου να έχει παραγραφεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ.αρ.πρωτ. αίτησής του.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011, ποσό επιστροφής φόρου:913,58€

Οικονομικό έτος 2012, χρεωστικό ποσό φόρου:2.835,59€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.