



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 23-09-2016

Αριθμός απόφασης: 3199

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κορίνθου επί των από 05-01-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2011 και 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. Κορίνθου των από 05-01-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, οικονομικών ετών 2011 και 2012, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του 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 τη μείωση των δηλωθέντων (με τις αρχικές δηλώσεις) φορολογητέων εισοδημάτων οικονομικών ετών 2011 και 2012 κατά τα ποσά των €22.865,81 και €12.704,96 [(=15.687,69-2.982,73), ήτοι όπως προκύπτει από την από βεβαίωση του που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή], αντίστοιχα, ως μη υποκείμενα σε φορολογία. Καθένα από τα εν λόγω ποσά αντιστοιχεί σε ποσοστό 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του εκάστοτε έτους, ήτοι του 2010 και του 2011, αντίστοιχα, (μετά την αφαίρεση των προσαυξήσεων κατοικίας και τέκνων, καθώς και των νομίμων κρατήσεων), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Το ανωτέρω επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής οικονομικών ετών 2011 και 2012 χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα ως στρατιωτικό υπάλληλο του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, και συγκεκριμένα ως, για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του, κατόπιν σχετικής τοποθετήσεώς του, κατά τα έτη 2010 και 2011 σε Αρχή της Ελλάδας στην αλλοδαπή, και συγκεκριμένα στη

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, την αποδοχή των υποβληθεισών από 05-01-2016 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για καθένα από τα εν λόγω οικονομικά έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δήλωσε μέρος του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (και συγκεκριμένα €22.865,81 για το οικονομικό έτος 2011 και €12.704,96 για το οικονομικό έτος 2012) ως φορολογούμενο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του οικονομικών ετών 2011 και 2012, αντίστοιχα, και ως εκ τούτου, τα εν λόγω ποσά φορολογήθηκαν ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στην ισχύουσα κλίμακα.
- 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 δε 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, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- Όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, κλπ.), που κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω κι αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.
- Η απαρίθμηση των περιπτώσεων παροχών που αναφέρονται στα εδάφια α' έως ε' της παρ. 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. και οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, και ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της, ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.

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).

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 το φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 01-01-2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 [στο οποίο αναριθμήθηκε το άρθρο 66 (του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α' του ίδιου Νόμου) με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015)], και συγκεκριμένα στην παρ. 43, όπως αυτή 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 το χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα»*.

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 στρατιωτικούς 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. 2238/1994 (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 τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47 παρ. 3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 5 περ. α' του Ν. 3867/2010 (ΦΕΚ Α' 128) και ίσχυσε σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 21 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66) από 01-01-2010 μέχρι 31-12-2011), *«αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 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»*.

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρο 14 § 4 του Ν. 2238/1994 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής.

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 01-01-2014 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων αιτείται τη μείωση των φορολογητέων εισοδημάτων του οικονομικών ετών 2011 και 2012, κατά τα ποσά των €22.865,81 και €12.704,96 [(=15.687,69-2.982,73) βάσει της από βεβαίωσης του που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή], αντίστοιχα, ως μη υποκείμενα σε φορολογία. Καθένα από τα εν λόγω ποσά αντιστοιχεί σε ποσοστό 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής του εκάστοτε έτους, ήτοι του 2010 και του 2011, αντίστοιχα, (μετά την αφαίρεση των προσαυξήσεων κατοικίας και τέκνων, καθώς και των νομίμων κρατήσεων), το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του Ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, δε δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, για τα ως άνω ποσά του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 την

05-01-2016 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2011

Ποσό Επιστροφής: €2.463,07

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το με αριθμό ειδοποίησης/2011 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 (ΑΠΚ/.....) της Γ.Γ.Π.Σ..

Οικονομικό Έτος 2012

Ποσό Πληρωμής: €1.606,55

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το με αριθμό ειδοποίησης/2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (ΑΧΚ/.....) της Γ.Γ.Π.Σ..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

α.α.

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΔΕΡΒΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν. 2717/99).