



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 14/04/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1434

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

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. 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».

γ. 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».

δ. 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/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ , κατοίκου Πέλλας κατά των υπ' αριθ. και/.....-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών επί των από/2014 ταυτάριθμων αιτήσεων του προσφεύγοντος για τροποποίηση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 και 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 4.** Τις υπ' αριθ. και/.....-2014 απορριπτικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών επί των από/2014 ταυτάριθμων αιτήσεων του προσφεύγοντος για τροποποίηση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 και 2011 των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 5.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 6.** Την από 03/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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' αριθ. πρωτ. και/.....-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών επί των από ταυτάριθμων αιτήσεων για τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικών ετών 2010 και 2011, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων των οικείων οικονομικών ετών.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν τα ποσά που αντιστοιχούν στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, και συγκεκριμένα: α) ποσό ύψους 24.720,00€ για το οικον. έτος 2010 το οποίο δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα (με την αρχική δήλωση) ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 8 του ν. 2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 3.708,00 €, β) ποσό ύψους 6.450,00 € για το οικονομικό έτος 2011 το οποίο αποτελεί το 50% από το συνολικό ποσό των 12.901,40 € το οποίο δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο βάσει της ισχύουσας κλίμακας φόρου εισοδήματος. Τα ανωτέρω επιμίσθια εξωτερικού χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής του, κατά τα έτη 2009 και 2010, ως

Συγκεκριμένα, με τις ανωτέρω προσαλλόμενες πράξεις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 4 και 5 παρ. 7 του ν. 3842/2010 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 88 του ν. 3790/2009 και οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του ΚΦΕ, με τις οποίες καταργήθηκε η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του «επιμισθίου

αλλοδαπής». Συνεπώς, για το οικ. έτος 2010 ορθώς φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% και ομοίως για το οικονομικό έτος 2011 ορθώς φορολογήθηκε βάσει κλίμακας φόρου εισοδήματος το 50% του εν λόγω επιμισθίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση των ως άνω απορριπτικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, β) την ακύρωση ή τροποποίηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010 και 2011, γ) την αναγνώριση των ειδικών επιμισθίων εξωτερικού ετών 2009 και 2010 ως μη υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος και δ) τη νέα εκκαθάριση των δηλώσεων για τα οικονομικά έτη 2010 και 2011 και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων νομιμότοκα από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυριζόμενος ότι:

1. Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης, στις οποίες υποβάλλονται οι αποσπασμένοι κατά την άσκηση καθηκόντων τους στο εξωτερικό και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.
2. Το ανωτέρω επίδομα δεν έχει το χαρακτήρα του εισοδήματος αλλά αποζημιώσεως για την αντιστάθμιση δαπανών, και ως εκ τούτου δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια των άρθρων 4§5, 78 §§1,4 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
3. Η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων πρέπει να γίνει νομιμοτόκως, οι δε τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθ. 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 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. 41 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, (όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από 01/01/2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαρ. Δ2, 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 ίσχυαν κατά τις κρινόμενες περιόδους.

Επειδή για το πρώτο κρινόμενο οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 8 του ν. 2238/1994 που ορίζουν ότι: *«Το καθαρό ποσό της ειδικής αποζημίωσης που παίρνουν εκτός από τις αποδοχές της οργανικής τους θέσης οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης σχολικών μονάδων της Βαυαρίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας (Ο.Δ.Γ.), με φορέα το Προξενείο της Ελλάδας, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15 %). Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της οικείας ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με την καταβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.»* (Η παράγραφος 8 του άρθρου 14 καταργήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 5 του ν. 3842/2010 και η κατάργησή της ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.)

Επειδή περαιτέρω για το έτερο κρινόμενο οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) η φορολόγηση του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού γίνεται 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), το οποίο ορίζει ότι: *«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 άρθρ. 14 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής, που θεσπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998) και ελάμβαναν, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

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 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.

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, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2413/1996, ενώ το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται, βάσει των διατάξεων του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και του ν. 2685/1999, σε διαφορετικές κατηγορίες υπαλλήλων. Σημειωτέον, επίσης, ότι, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί διαφοροποιούνται από τους λοιπούς δημόσιους υπαλλήλους, ακριβώς διότι οι εν λόγω αμοιβές αποτελούν συνάρτηση του ιδιαίτερου, για κάθε κατηγορία, υπηρεσιακού και μισθολογικού καθεστώτος (σχετ. ΣτΕ 4114/2012, 454/2012, 2670/2009 κ.α). Ως εκ τούτου, δεν 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, έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 και 2011, την/2014 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/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2010: Ποσό επιστροφής: 651,35 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθ. ειδοπ./2010 (Αριθ. Πιστ. Κατ/σης:). Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2010, βάσει της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης.

Οικ. Έτος 2011: Ποσό επιστροφής: 2.826,23 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με το αριθ. ειδοπ./2011 (Αριθ. Χρημ. Καταλ.). Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2011, βάσει της υπ' αρ. τροποποιητικής δήλωσης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).