



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.09.2018
Αριθμ. Αποφ.: 1576

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β.** Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
- γ.** Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-4-2017).
- 2.** Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- 4.** Την από **24-04-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, Αστυνομού, κατά της υπ' αρ. /27-03-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, **στη με αριθ. πρωτ. /23-03-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας**

εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./27-03-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στη με αριθ. πρωτ./23-03-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009).

6. Την από 16/05/2018 και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ συμπληρωματική αίτηση του **Σισμανίδη Λαζάρου του Νικολάου** προς την Υπηρεσία μας.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24-4-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων ως αστυνομός Β' της Ελληνικής Αστυνομίας, αποσπάσθηκε με την υπ' αρ. 4804/2/1-3626/02 απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας στο Υπουργείο Εξωτερικών και μετέβη στο Γενικό Προξενείο στην Κορυτσά Αλβανίας στις 25.01.2003, προκειμένου να αναλάβει υπηρεσία με καθήκοντα τη φρούρηση και την ασφάλεια των κτιριακών εγκαταστάσεων, παρέμεινε δε στη θέση αυτή μέχρι την 14.05.2005.

Με την με ΓΑΚ 12507/2007 αγωγή που άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ζητούσε να υποχρεωθεί το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ισάξιο σε ευρώ ποσό των 26.730,00 δολαρίων ΗΠΑ κατά το χρόνο πληρωμής, ως διαφορά αποδοχών, λόγω μη καταβολής σε αυτόν επιδόματος αλλοδαπής σε ποσοστό 50% επί του μηνιαίου αντίστοιχου επιδόματος του Πρέσβη, αντί του 45% που του κατεβλήθη, για το χρονικό διάστημα από 25.01.2003 έως 14.05.2005, κατ' επίκληση της συνταγματικής αρχής της ισότητας.

Επί της ως άνω αγωγής του, εκδόθηκε η με αριθμ. 11764/2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία έκανε δεκτή την αγωγή του και

υποχρέωνε το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ποσό των 24.412,50 δολαρίων ΗΠΑ και το ποσό των 2.220 ευρώ, που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής επί του αντιστοίχου επιδόματος του πρέσβη (45%) που έλαβε και εκείνου που, κατά τους ισχυρισμούς του, όφειλε να λάβει (50%).

Κατά της ως άνω απόφασης το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε την από 17.12.2014 και με αριθμ. καταχ. 2703/2014 έφεση, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 4130/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (9ο Μονομελές) με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω έφεση του Ελληνικού Δημοσίου.

Βάσει της από 31.3.2017 Βεβαίωσης Αποδοχών του Υπουργείου Εξωτερικών–ΣΤ΄ Γεν. Διεύθυνση Οικονομικής Διοίκησης – Τμήμα Ι, - Αποδοχών Ανθρώπινου Δυναμικού, ο προσφεύγων έλαβε για το χρονικό διάστημα από 01.01.2016 -31.12.2016 το καθαρό ποσό των 23.056,90 ευρώ ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής έτους 2009, επί του οποίου έγινε παρακράτηση φόρου (15%). Το ως άνω ποσό ο προσφεύγων δήλωσε ως αυτοτελώς φορολογούμενο με την υποβληθείσα στις 29.12.2017 τροποποιητική - συμπληρωματική δήλωση λόγω αναδρομικών οικονομικού έτους 2010.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας τη με αριθμ./23-03-2017 Δήλωση-Αίτηση περί μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (λόγω αναδρομικών) οικον. έτους 2010. Με την εν λόγω αίτηση ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτησή του περί ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος, να κριθεί ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού 23.056,90 που έλαβε το έτος 2016 ως διαφορά επιδόματος αλλοδαπής σε εκτέλεση σχετικής δικαστικής απόφασης, απαλλάσσεται του επιβληθέντος φόρου, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου και να του επιστραφεί ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος ύψους 3.477,51 ευρώ.

Με την υπ' αρ./27-03-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στη με αριθ. πρωτ./23-03-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), δεν έγινε δεκτό το αίτημά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η η υπ' αρ./27-03-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στη με αριθ. πρωτ./23-03-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), να γίνει δεκτό το ως άνω (αριθμ. πρωτ./23-03-2017) αίτημά του περί μη φορολόγησης της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής, για υπηρεσίες του στο Γενικό Προξενείο στην Κορυτσά Αλβανίας, που έλαβε το έτος 2016 με βάση τη με αριθμό 4130/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (9ο Μονομελές) και τη με αριθμό 11764/2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Να γίνει νέα

εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος με βάση την τροποποιητική-συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2010 και να του επιστραφεί το αχρεωστήτως παρακρατηθέν και καταβληθέν ποσό του φόρου εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους, προβάλλοντας τα εξής:

- Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα και δεν αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 §1 του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Γι' αυτό και η αυτοτελής φορολόγηση του ως άνω επιδόματος και ο παρακρατηθείς φόρος, αχρεωστήτως καταβλήθηκε στο Δημόσιο και ως εκ τούτου πρέπει να του επιστραφεί. (υπ' αριθμ. 1961/2014, 727/2014 αποφάσεις του ΣΤΕ).
- Το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 47§3 ΚΦΕ δεν εμπίπτει στην έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και κατά συνέπεια δε πρέπει να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της ως άνω εισφοράς.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την ΟΛΣΤΕ 1840/2013 και την ΟΛΣΤΕ 4203/2015.

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 πολιτικούς υπαλλήλους του Δημοσίου (στρατιωτικούς), όταν μεταβαίνουν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (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 της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) «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». Στην δε παρ.1 του άρθρου 46 ορίζεται ότι «Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή, ωστόσο, με την 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο προβλέφθηκε, ελάμβαναν οι υπάλληλοι που υπηρετούσαν στην αλλοδαπή «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, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα...».

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, στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί, εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

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 ΓΓΔΕ).

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

«..Η, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο **11** ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο **43** 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.

Εξάλλου, το άρθρο 84 του ν. 2238/94 ορίζει στην παράγραφο **1** ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας» και στην παρ.7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «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» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «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, στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 “Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης” αναφέρονται τα ακόλουθα:

«...5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 3458/2001 επταμ., 4075/ 2012, ΣΤΕ 425/2017 επταμ., ΣΤΕ 845/2017 -7/2017, ΣΤΕ 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. **Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος** που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣΤΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

..8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. **Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).**

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ.πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, **επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 93 του ν. 2362/1995 (Παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου) ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) Με την υποβολή της υποθέσεως στο δικαστήριο ή σε διαιτητές, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου από την τελευταία διαδικαστική πράξη των διαδίκων, του δικαστηρίου ή των διαιτητών.»

Επειδή, με την 656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών έγιναν δεκτά τα εξής :σε ό, τι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι , ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ' αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο «επελεύσεως του επιγενομένου λόγου». (Σχετ. εγκ. 1096766/4/861-21/0016/ΠΟΛ1005/10.01.2003.)

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ως αστυνόμος Β' της Ελληνικής Αστυνομίας, αποσπάσθηκε με την υπ' αρ. 4804/2/1-3626/02 απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας στο Υπουργείο Εξωτερικών και μετέβη στο Γενικό Προξενείο στην Κορυτσά Αλβανίας στις 25.01.2003, προκειμένου να αναλάβει υπηρεσία με καθήκοντα τη φρούρηση και την ασφάλεια των κτιριακών εγκαταστάσεων, παρέμεινε δε στη θέση αυτή μέχρι την 14.05.2005.

Επειδή, με την με ΓΑΚ 12507/2007 αγωγή που άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ζητούσε να υποχρεωθεί το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ισάξιο σε ευρώ ποσό των 26.730,00 δολαρίων ΗΠΑ κατά το χρόνο πληρωμής, ως διαφορά αποδοχών, λόγω μη καταβολής σε αυτόν επιδόματος αλλοδαπής σε ποσοστό 50% επί του μηνιαίου αντίστοιχου επιδόματος του Πρέσβη, αντί του 45% που του κατεβλήθη, για το χρονικό διάστημα από 25.01.2003 έως 14.05.2005, κατ' επίκληση της συνταγματικής αρχής της ισότητας.

Επειδή, επί της ως άνω αγωγής του, εκδόθηκε η με αριθμ. 11764/2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία έκανε δεκτή την αγωγή του και υποχρέωνε το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ποσό των 24.412,50 δολαρίων ΗΠΑ και το ποσό των 2.220 ευρώ, που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής επί του αντιστοίχου επιδόματος του πρέσβη (45%) που έλαβε και εκείνου που, κατά τους ισχυρισμούς του, όφειλε να λάβει (50%) και στη συνέχεια η με αριθμό 4130/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (9ο Μονομελές), η οποία επικύρωσε την ως άνω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή, βάσει της από 31.3.2017 Βεβαίωσης Αποδοχών του Υπουργείου Εξωτερικών-ΣΤ' Γεν. Διεύθυνση Οικονομικής Διοίκησης – Τμήμα Ι, - Αποδοχών Ανθρώπινου Δυναμικού, ο προσφεύγων έλαβε για το χρονικό διάστημα από 01.01.2016 -31.12.2016 το καθαρό ποσό των 23.056,90 ευρώ ως προσαύξηση

επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής έτους 2009, επί του οποίου έγινε παρακράτηση φόρου (15%). Το ως άνω ποσό ο προσφεύγων δήλωσε ως αυτοτελώς φορολογούμενο με την υποβληθείσα στις 29.12.2017 τροποποιητική - συμπληρωματική δήλωση λόγω αναδρομικών οικονομικού έτους 2010.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας τη με αριθμ./23-03-2017 Δήλωση-Αίτηση περί μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (λόγω αναδρομικών) οικον. έτους 2010. Με την εν λόγω αίτηση ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτησή του περί ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος, να κριθεί ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού 23.056,90 που έλαβε το έτος 2016 ως διαφορά επιδόματος αλλοδαπής σε εκτέλεση σχετικής δικαστικής απόφασης, απαλλάσσεται του επιβληθέντος φόρου, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου και να του επιστραφεί ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος ύψους 3.477,51 ευρώ. Με την υπ' αρ./27-03-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στη με αριθ. πρωτ./23-03-2017 αίτηση μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), δεν έγινε δεκτό το αίτημά του.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων προέβη σε αίτημα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, δυνάμει της υπ' αρ. 4130/2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία επικύρωσε την υπ' αρ. 11764/2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, που αφορά την προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τα έτη που υπηρέτησε ως προσωπικό ασφαλείας σε Ελληνικές Πρεσβείες, καθώς, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος το επίδομα αλλοδαπής δε δύναται να υπαχθεί σε φορολογία. Αρχικά ο εν λόγω ισχυρισμός, ενόψει των ως άνω προσφάτων κριθέντων με την υπ' αρ. ΣΤΕ 1840/2013 απόφαση, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, αν η αξίωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενους λόγους» τότε η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο του επιγενόμενου λόγου (Ν.Σ.Κ. 656/2002).

Επειδή εν προκειμένω, το καθαρό ποσό των 23.056,90 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής που εισέπραξε ο προσφεύγων για το διάστημα από 01.01.2016 έως 31.12.2016 υπηρετώντας στο Υπουργείο Εξωτερικών σε αρχή της Ελλάδας στην αλλοδαπή και το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή

15% σύμφωνα με το αρ. 14§4 του Ν. 2238/94, δε συνιστά εισόδημα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω απόφαση ΣτΕ 1840/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ.**/24-04-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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