



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 22/01/2018

Αριθμός απόφασης : 655

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 25.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου οδός κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί του με αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος του προσφεύγοντος, περί τροποποίησης-ανάκλησης της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25.9.2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων ως αρχιφύλακας της Ελληνικής Αστυνομίας, κατά το χρονικό διάστημα από 29.09.2005 έως 09.5.2008 υπηρέτησε στο Γενικό Προξενείο στην για την εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας και συγκεκριμένα για την φρούρηση των κτιριακών εγκαταστάσεων του εν λόγω Προξενείου.

Στις 28.7.2009 ο προσφεύγων άσκησε τη με ΓΑΚ2009 αγωγή κατά του Ελληνικού Δημοσίου με την οποία ζητούσε την αναδρομική καταβολή επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω μη παροχής δωρεάν στέγης καθώς και επιδόματος τέκνων, λόγω υπηρετήσεως του στο εξωτερικό.

Επί της ως άνω αγωγής του, εκδόθηκε η με αριθμ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (28^ο Τριμελές) η οποία έκανε εν μέρει δεκτή την αγωγή του και υποχρέωνε το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ποσό των 61.442,10 ευρώ νομιμοτόκως ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων.

Κατά της ως άνω απόφασης το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε την από 17.6.2014 και με αριθμό/2014 έφεση, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (10^ο Τριμελές) με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω έφεση του Ελληνικού Δημοσίου.

Βάσει της από 16.11.2016 Μισθοδοτικής κατάστασης του Υπουργείου Εξωτερικών – Διπλωματική Υπηρεσία , ΣΤ4 Δ/ση – Τμήμα ΙΙ, ο προσφεύγων έλαβε για το διάστημα από 29.9.2005 έως 09.5.2008, το ποσό των 61.442,10 ευρώ ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων και το ποσό των 13.281,73 ευρώ ως τόκους 6%, από 10.4.2013 έως 16.11.2016, επί των οποίων έγινε παρακράτηση φόρου 15%. Τα ως άνω ποσά ο προσφεύγων δήλωσε ως αυτοτελώς φορολογούμενα με την υποβληθείσα στις 08.5.2017 τροποποιητική - συμπληρωματική δήλωση λόγω αναδρομικών οικονομικού έτους 2010.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης τη με αριθμ./2017 Δήλωση-Αίτηση περί μερικής ανάκλησης συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (λόγω αναδρομικών) οικον. έτους 2010. Με την εν λόγω αίτηση ζήτησε :

«να γίνει δεκτή η αίτηση ανάκλησης της συμπληρωματικής δήλωσης μου φόρου εισοδήματος του οικονομικού . έτους 2010,

να κριθεί ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής που μου καταβλήθηκε δυνάμει δικαστικής απόφασης απαλλάσσεται του επιβληθέντος φόρου,

να μου αποδοθεί ο παρακρατηθείς φόρος ύψους εννέα χιλιάδων οκτακοσίων ογδόντα ευρώ και σαράντα τριών λεπτών (9.880,43 €)» .

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης του ως άνω (αριθμ. πρωτ./2017) αιτήματος του προσφεύγοντος, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, να γίνει δεκτό το ως άνω (αριθμ. πρωτ./2017) αίτημά του περί μη φορολόγησης της αποζημίωσης εξωτερικού (προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων) για υπηρεσίες του στο Γενικό Προξενείο στην που έλαβε το έτος 2016 με βάση τη με αριθμό/2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (28^ο Τριμελές) και τη με αριθμό/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (10^ο Τριμελές). 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. 2448/2015, 1840/2013 αποφάσεις του ΣΤΕ).
- Ο φορολογούμενος δεσμεύεται μεν κατ' αρχήν από τη φορολογική του δήλωση, μπορεί όμως, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει αν, λόγω νομικού ή πραγματικού, εκτός αυτού που ανάγεται σε εκτίμηση πραγμάτων, που οφείλεται δε σε πλάνη ή άλλη εύλογη αιτία, περιλήφθηκε σ' αυτή φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο. Η ανακλητική δήλωση μπορεί να γίνει είτε με ιδιαίτερη ανακλητική δήλωση που υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε και ευθέως με προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ως αρχιφύλακας της Ελληνικής Αστυνομίας, κατά το χρονικό διάστημα από 29.09.2005 έως 09.5.2008 υπηρέτησε στο Γενικό Προξενείο στην για την εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας και συγκεκριμένα για την φρούρηση των κτιριακών εγκαταστάσεων του εν λόγω Προξενείου. Στις

28.7.2009 ο προσφεύγων άσκησε τη με ΓΑΚ/2009 αγωγή κατά του Ελληνικού Δημοσίου με την οποία ζητούσε την αναδρομική καταβολή επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω μη παροχής δωρεάν στέγης καθώς και επιδόματος τέκνων, λόγω υπηρετήσης του στο εξωτερικό.

Επειδή, επί της ασκηθείσας αγωγής, εκδόθηκε η με αριθμ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (28^ο Τριμελές) η οποία έκανε εν μέρει δεκτή την αγωγή του και υποχρέωνε το Ελληνικό Δημόσιο να του καταβάλλει το ποσό των 61.442,10 ευρώ νομιμοτόκως ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων. Κατά της ως άνω απόφασης το Ελληνικό Δημόσιο άσκησε την από 17.6.2014 και με αριθμό/2014 έφεση, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (10^ο Τριμελές) με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω έφεση του Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή, βάσει της από 16.11.2016 Μισθοδοτικής κατάστασης του Υπουργείου Εξωτερικών – Διπλωματική Υπηρεσία, ΣΤ4 Διεύθυνση – Τμήμα ΙΙ, ο προσφεύγων έλαβε για το διάστημα από 29.9.2005 έως 09.5.2008 το ποσό των 61.442,10 ευρώ ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων και το ποσό των 13.281,73 ευρώ ως τόκους 6%, από 10.4.2013 έως 16.11.2016, επί των οποίων έγινε παρακράτηση φόρου 15%.

Τα ως άνω ποσά ο προσφεύγων δήλωσε ως αυτοτελώς φορολογούμενα με την υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, στις 08.5.2017, τροποποιητική - συμπληρωματική δήλωση λόγω αναδρομικών οικονομικού έτους 2010.

Επειδή, στη σκέψη δώδεκα (12) της ανωτέρω δικαστικής απόφασης αναφέρεται ρητώς ότι *« επειδή ο ενάγων δικαιούται για το κρίσιμο χρονικό διάστημα (29.9.2005 έως 08.5.2008) προσαύξηση του επιδόματος αλλοδαπής λόγω στεγαστικών αναγκών..... Επομένως, ο ενάγων δικαιούται να λάβει συνολικά από το εναγόμενο Δημόσιο το ποσό των 61.442,10 ευρώ (22.022,10 ευρώ ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και 39.420,00 ευρώ ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων) νομιμοτόκως από την επίδοση της υπό κρίση αγωγής.....»*.

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 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) «Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήματα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Περαιτέρω, στην παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι «Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο...».

Επιπροσθέτως, στην περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 12 προβλέπεται ότι ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρείται «κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) : «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.».

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2015 Α.Υ.Ο. με θέμα : « Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», και με όσα ορίζονται στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται, ότι « όταν καταβάλλονται αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις για τα οποία το δικαίωμα είσπραξης ανάγεται σε έτος όπου τα εισοδήματα αυτά είτε απαλλάσσονταν από το φόρο είτε φορολογούνταν αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή, τότε στις περιπτώσεις αυτές είτε δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου είτε παρακρατείται φόρος με τον ίδιο ειδικό συντελεστή αντίστοιχα».

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 διαβιώσεως 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 4172/2013 *«Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4172/2013 *«1. Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα....4. Εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε»*.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι *«...2. Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%)....»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1β του Ν. 4172/2013 *« 1.Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:β) τόκοι...»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1β του Ν. 4172/2013 *«1.Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: ...β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%)*.

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. 43 του άρθρου 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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, 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 ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 Εγκύκλιο Διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «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», διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). 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 (παρ.2). 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 (παρ.3).
2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

3. 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, προϋποχύνουσες 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.

4. Στο άρθρο 61 παρ.4 του ν.2238/1994 (Α'151), ο οποίος ίσχυε για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013, ορίζονται τα εξής: «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...] Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξάλλου, το άρθρο 84 του ίδιου Κώδικα 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 [...]. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν». Τέλος, κατά το άρθρο 90 παρ.2 το ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού [...]» (Α' 247), «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής [...]».

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 μέχρις 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.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκύκλιό μας. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι, ενόψει του άρθρου 72 παρ.25 του ν.4172/2013 (Α' 167), οι διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 περί ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν εφαρμόζονται από την έναρξη της ισχύος του Κ.Φ.Δ. (1-1-2014) και ότι οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρελθόντων ετών (οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενα) υποβάλλονται μέσα στην προθεσμία των διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική.

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 το 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, με την τροποποιητική –συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2010, που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης στις 08.5.2017 και έλαβε αριθμό καταχώρησης, δήλωσε μεταξύ άλλων στον κωδικό αριθμό 659 (εντύπου Ε1) *«Εισοδήματα του 2009 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ κ.τ.λ..»* το ποσό των 68.190,92 € και στο κωδικό αριθμό 433 *«Φόρος που παρακρατήθηκε»* και 315 *«Φόρος που παρακρατήθηκε»* το ποσό των 9.880,43 €.

Επειδή, από τη με ημερομηνία 16.11.2016 συνυποβαλλόμενη Μισθοδοτική κατάσταση του Υπουργείου Εξωτερικών –Διπλωματική Υπηρεσία , ΣΤ4 Δ/ση – Τμήμα ΙΙ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε για το διάστημα από 29.9.2005 έως 09.5.2008 προσαύξηση επιδόματος

υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω στέγασης και λόγω τέκνων σύμφωνα με τη με αριθμ./2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και τη με αριθμ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Αναδρομικές Αποδοχές Δικαστικών Αποφάσεων) τα κάτωθι ποσά:

Επιδικασθέν ποσό :	61.442,10 €
Τόκοι 6% από 10.4.2013-16.11.2016 (1297 ημέρες):	13.281,73 €
Σύνολο ακαθάριστων αποδοχών :	74.723,83 €

Κρατήσεις

Φόρος αυτοτελής (15% επί του τόκου) :	1.920,54 €
Παρακράτηση φόρου 15% :	7.926,03 €
Λοιπές κρατήσεις επί του τόκου :	478,14 €
Λοιπές κρατήσεις επί του επιδικασθέντος ποσού :	8.601,90 €
Σύνολο ακαθάριστων αποδοχών :	18.926,60 €

Καθαρό ποσό : 55.797,23 €

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμ./2014 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (28^ο Τριμελές)) και τη με αριθμό/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (10^ο Τριμελές) το επιδικασθέν ποσό των 61.442,10 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων αφορά προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω αναγκών στέγασης και λόγω τέκνων για το διάστημα από 29.9.2005 έως 09.5.2008.

Επειδή, εν προκειμένω, το ως άνω ποσό του επιδόματος αλλοδαπής που εισέπραξε ο προσφεύγων για το διάστημα από 29.9.2005 έως 09.5.2008 υπηρετώντας στο Υπουργείο Εξωτερικών σε αρχή της Ελλάδος στην αλλοδαπή, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, ανάγεται στα έτη για τα οποία ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του και δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Επειδή, το ποσό των 13.281,73 € που έλαβε ο προσφεύγων αφορά σε τόκους που εισπράχθηκαν το έτος 2016, συνιστά εισόδημα από κεφάλαιο του φορολογικού έτους 2016 κατά το άρθρο 35 του ν. 4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ,
Α.Φ.Μ.:....., ήτοι:

α) την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά το ποσό του επιδόματος αλλοδαπής ύψους 61.442,10 € (μικτό), το οποίο δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα και ανάγεται στα έτη για τα οποία ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του, και την επιστροφή του επί αυτού παρακρατηθέντος φόρου ύψους 7.926,03 €.

β) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά στο ποσό των 13.281,73 €, το οποίο συνιστά εισόδημα από κεφάλαιο του φορολογικού έτους 2016,

και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ενεργήσει νόμιμα σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ANNA MARTINH

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
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.