



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 10.1.2020

Αριθμός απόφασης: 45

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. 52/12.4.18 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Το υπ' αριθμ. 1/20.7.18 έγγραφο του τμήματος Β3 της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13.9.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της από 6.6.19 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13.9.19** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ του από 6.6.19 αιτήματος τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005, δεν έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου για το εν λόγω έτος.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση αφορά τη μη υπαγωγή σε φόρο του ποσού που ο προσφεύγων έλαβε εντός του έτους 2015 βάσει της αρ./2014 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής για την κάλυψη δαπανών στέγασης λόγω υπηρετήσής του στην ΚΥΠΡΟ ως στρατιωτικός (ΕΛΔΥΚ), την περίοδο 1.1.04-1.10.04, και δήλωσε με τροποποιητική δήλωση οικ. έτους 2005 που υποβλήθηκε αρχικά στις 5.7.16 δηλώνοντας το ποσό εκ παραδρομής στον κωδικό 303 και εν συνεχεία υποβλήθηκε νέα δηλώνοντάς το ορθώς στον κωδικό 659.

Με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της από 6.6.19 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος φορ. έτους 2016, την διενέργεια νέας εκκαθάρισης, και την επιστροφή του ποσού που παρανόμως του παρακρατήθηκε ως φόρος εισοδήματος, νομιμοτόκως. Προς τούτο ο προσφεύγων επικαλείται τους παρακάτω λόγους:

1. Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και συνεπώς δεν επιτρέπεται να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
2. Η αξίωσή του δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς η συμπληρωματική δήλωση οικ. έτους 2005 για να δηλωθεί το ανωτέρω ποσό που επιδικάστηκε υποβλήθηκε εντός του έτους 2016, ενώ η υπό κρίση τροποποιητική υποβλήθηκε στις 6.6.19, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται την αρ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και τις αρ. 3544/2008, 2961/2010, 1884/2014 αποφάσεις του ΣτΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94, όπως ισχύει για το κρινόμενο έτος:

«3. Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία του στις Βρυξέλλες, 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.»

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: «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, 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, σύμφωνα με την 62/2015 απόφαση του ΣτΕ: «...2. ... Στο εν λόγω άρθρο 20 παρ. 1 του ίδιου ν. [2685/1999](#), υπό τον τίτλο «Ημερήσια αποζημίωση ειδικών περιπτώσεων στρατιωτικών» ορίζεται ότι «Ειδικά για το προσωπικό αρμοδιότητας του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας που υπηρετεί στην Κύπρο, η αποζημίωση και τα λοιπά έξοδα καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Άμυνας και Οικονομικών». Με την τελευταία αυτή διάταξη επαναλήφθηκε επακριβώς η προγενέστερη αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 4 του ν. [2346/1995](#) «Δαπάνες κίνησης των μετακινούμενων προσώπων με εντολή του Δημοσίου εντός και εκτός της Επικράτειας για εκτέλεση υπηρεσίας και άλλες διατάξεις» (Α'220). Με βάση την προγενέστερη αυτή εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 10 παρ. 4 του παραπάνω νόμου εκδόθηκε η υπ'αριθμ. 2/28934/0022/22.4.1999 κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Άμυνας και Οικονομικών (κατά το χρόνο εκδόσεώς της δεν είχε αρχίσει ακόμη η ισχύς του ν. [2685/1999](#)), η οποία δεν δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Με την απόφαση αυτή καθορίστηκε το ύψος της αποζημίωσης εξωτερικού των υπηρετούντων στην Κύπρο στρατιωτικών ανάλογα με το βαθμό τους, σε ποσοστό επί του μηνιαίου επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή που καταβάλλεται στον Προϊστάμενο πρεσβείας στη Λευκωσία.

3. Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 3544/2008 επτ., 1884-5/2014 κ.ά.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι φορολογείται αυτοτελώς, με συντελεστή φόρου 15%, το καθαρό ποσό των αποδοχών που λαμβάνουν οι υπηρετούντες στην αλλοδαπή στρατιωτικοί, πέραν του ποσού των αποδοχών που θα ελάμβαναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό. Στις αποδοχές, όμως, αυτές, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που καταβάλλονται στους στρατιωτικούς, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [2685/1999](#), μεταξύ των οποίων και η αποζημίωση που καταβάλλεται στους στρατιωτικούς που υπηρετούν στην Κύπρο, διότι οι δαπάνες αυτές δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

7. κατά τα εκτιθέμενα στη σκέψη 3, ως καθαρό ποσό των αποδοχών των στρατιωτικών, υποκείμενο σε αυτοτελή φορολόγηση, νοείται το τμήμα των αποδοχών που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα ελάμβαναν εάν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, στις «αποδοχές», όμως, που προβλέπονται στην (στενώς, άλλωστε,

ερμηνευτέα ως φορολογική) διάταξη της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου 14 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται η αποζημίωση που καταβάλλεται σε ειδικές περιπτώσεις στρατιωτικών, όπως η αποζημίωση των στρατιωτικών που υπηρετούν στην Κύπρο, η οποία μαζί με «τα λοιπά έξοδα» που καταβάλλονται στα εν λόγω πρόσωπα (άρθρο 20 παρ. 1 του ν. [2685/1999](#)) συνιστά δαπάνη μη υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 4 περ. β' του εν λόγω Κώδικα...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η αποζημίωση των στρατιωτικών που υπηρετούν στην Κύπρο, μαζί με τα λοιπά έξοδα που καταβάλλονται στα εν λόγω πρόσωπα αλλοδαπής, συνιστά δαπάνη μη υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος.

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 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 το άρθρο 84 του ν. 2238/1994: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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.

.....

7. 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:

«.....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 υποβληθείσας 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 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, σύμφωνα με τη με αριθμ.656/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών με την ΠΟΛ 1005/10-01-2003, "με την παράγραφο 1 του άρθρου 90, ομοίου περιεχομένου με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 91 του προϋσχύσαντος ν.δ/τος 321/1969, θεσπίζεται ως γενικός κανόνας η πενταετής παραγραφή των κάθε είδους χρηματικών αξιώσεων των τρίτων κατά του Δημοσίου, εφόσον από άλλη γενική ή ειδική διάταξη δεν ορίζεται βραχύτερος χρόνος παραγραφής , ως χρόνος δε ενάρξεως της παραγραφής αυτών ορίζεται με τη διάταξη του εδαφίου α' του άρθρου 91, η οποία καθιερώνει ομοίως κανόνα γενικής εφαρμογής, το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη της αξίωσης (ανάλογη και η διάταξη του άρθρου 251 ΑΚ), με την επιφύλαξη κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του ν. [2362/1995](#), η οποία ορίζει διαφορετικό χρονικό σημείο ενάρξεως της παραγραφής (Β. Παπαχρήστου Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου μετά τον Ν. [2362/1995](#) σελ. 132 επ., σχ. ΑΠ 125/2001 Νόμος Λήμμα 298516, Ελ. Συν. Πράξη 83/2002).

Εξαίρεση από τον ανωτέρω γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής θεσπίζεται, μεταξύ άλλων, με την παρ. 2 του αυτού ως άνω άρθρου 90 και για τις κατά του Δημοσίου απαιτήσεις τρίτων προς επιστροφή ποσών που καταβλήθηκαν στο Δημόσιο παρανόμως ή αχρεωστήτως. Για τις απαιτήσεις αυτές ορίζεται με το εδάφιο α' της παρ. 2 του άρθρου 90 τριετής παραγραφή από της καταβολής. Κατά συνέπεια, όταν η προς επιστροφή αξίωση κατά του Δημοσίου αναφέρεται σε ποσά που αιτία έχουν αρχήθεν παράνομη ή αχρεώστητη καταβολή, η παραγραφή είναι τριετής από της καταβολής (Β. Παπαχρήστου οπ. σελ. 135, ιδ. όμως και Ν.Σ.Κ. 355/2002).

Περαιτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι όταν η καταβολή παρίσταται νόμιμη κατά το χρόνο που γίνεται, η δε για απόδοση των καταβληθέντων αξίωση προκύπτει από επιγενόμενους λόγους, η παραγραφή αρχίζει, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 Α.Κ., από του χρονικού σημείου επελεύσεως του επιγενόμενου τούτου λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων (βλεπ. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου Αστικός Κώδιξ Γενικά Αρχαί υπό το άρθρο 251, σελ. 450 επ., Κ. Σημαντήρα Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου έκδ. 2α παρ. 53 σελ. 607 επ., Α. Παπαχρήστου Γενικά Αρχαί Αστικού Δικαίου υπό το άρθρο 251 σελ. 628 επ.).

Αντίθετη εκδοχή με χρόνο ενάρξεως της παραγραφής αυτής, πάντοτε την καταβολή, (για το οποίο προβληματίζεται κυρίως η ερωτώσα υπηρεσία ενόψει της διαφορετικής λεκτικής διατυπώσεως της ως άνω διατάξεως από την όμοια διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 του ν.δ. [321/1969](#)), λαμβανομένου υπόψη και του συντόμου χρόνου της θεσπιζόμενης παραγραφής (τριετής), θα αποτελούσε φαλκίδευση των δικαιωμάτων των οφειλετών του Δημοσίου, θα είχε δε ως αποτέλεσμα, σε πολλές περιπτώσεις, την παραγραφή των ως άνω αξιώσεων πριν καν γεννηθούν αυτές, το οποίο κείται πέραν του γράμματος αλλά και του πνεύματος του νομοθέτη και δεν είναι νοητό σε ένα κράτος δικαίου."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1005/10-01-2003 έγινε αποδεκτή η ως άνω γνωμοδότηση από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και ορίζεται ότι " Γενικότερα, σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδάφ. α' της παρ. 2 άρθρο 90 ν. [2362/95](#)), 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 επιγενόμενου λόγου".

Επειδή η υπό κρίση δήλωση αφορά ειδική περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης, η οποία υποβλήθηκε για φορολογητέα ύλη που αφορούσε διαφορά αποδοχών βάσει της αρ./2014 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία ο προσφεύγων έλαβε το 2015 την εν λόγω διαφορά ως προσαύξηση για την κάλυψη δαπανών στέγασης λόγω υπηρετήσής του στην ΚΥΠΡΟ ως στρατιωτικός (ΕΛΔΥΚ), την περίοδο 1.1.04-1.10.04.

Σύμφωνα με την από 31.12.15 'βεβαίωση αναδρομικών αποδοχών σε εκτέλεση δικαστικών-διοικητικών αποφάσεων' του Υπουργείου Εθνικής Αμύνης το καθαρό ποσό που έλαβε ο προσφεύγων για το οικ. έτος 2005 βάσει της ως άνω απόφασης ανήλθε στα 4.934,54 €, επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος ύψους 986,90 €.

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

Συνεπώς, εφόσον η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2005 υποβλήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός της πενταετίας από την επέλευση του επιγενόμενου λόγου, πρέπει να γίνει αποδεκτή, καθότι το ειδικό επιμίσθιο αλλοδαπής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση 1840/2013 ΣτΕ δεν έπρεπε, ενόψει της αποζημιωτικής φύσεως και του σκοπού του, να υπαχθεί σε φορολογία, εφόσον δε συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά

την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦπ: «2.Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3.Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13.9.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης για το οικ. έτος 2005, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Α. ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ

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.