



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-07-2020
Αριθμός απόφασης: 1592

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **09/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, αρ., ΤΚ, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου της υπ' αριθ. πρωτ./2019 αίτησης μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτησης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα του προσφεύγοντος για τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατόπιν της με αριθ./2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, λόγω της απόσπασής του στη προς εκτέλεση καθηκόντων αστυνομικού συνδέσμου, για το χρονικό διάστημα από 10.02.2009 έως 10.02.2011, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την εν λόγω προσφυγή ζητά:

-Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου.
-Να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτηση μερικής ανάκλησης-τροποποίησης δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 και να του επιστραφεί νομιμοτόκως ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος ύψους **2.994,19 €**, που αντιστοιχούσε στην προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω στέγης, συνολικού ποσού 14.716,11€, που έλαβε κατόπιν της με αριθ./2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου

-Να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση για το φορολογικό έτος 2018 επί σκοπό όπως του επιστραφεί νομιμοτόκως το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, από την επιβληθείσα ποσού **345,96 €**, που αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής, το οποίο μη νόμιμα έχει προσμετρηθεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα για την επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προβάλλει τους κάτωθι λόγους:

- Το εν λόγω επίδομα δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος και του άρθρ. 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
- Σύμφωνα με τη με αριθμό 1840/2013 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και τη με αριθμό/2015 Απόφαση του Τμήματος Β-7μελές του Συμβουλίου της Επικρατείας το εν λόγω επίδομα δεν επιτρέπεται να υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος ούτε στην επιμέτρηση της έκτακτης εισφοράς.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπηρέτησε κατά το χρονικό διάστημα από 10-02-2009 έως 10-02-2011 στο εξωτερικό προς εκτέλεση καθηκόντων αστυνομικού συνδέσμου και την 15-11-2011 κατέθεσε, ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, αγωγή κατά του Ελληνικού Δημοσίου, με την οποία ζητούσε την καταβολή προσαυξήσεως στέγασης επί του χορηγούμενου επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 απόφαση που έκανε μερικώς δεκτή την αγωγή του προσφεύγοντος με αποτέλεσμα το Ελληνικό Δημόσιο να υποχρεωθεί να του καταβάλει, νομιμοτόκως ποσό ύψους **10.834,56 €** ως προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω στέγασης, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως 10-02-2011. Οι νόμιμοι τόκοι ανήλθαν στο ποσό των **3.881,55 €**, ήτοι συνολικό ποσό που του καταβλήθηκε **14.716,11 €**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις βεβαιώσεις Αποδοχών-Τόκων του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη-Τμήμα Προϋπολογισμού και Δαπανών, ο προσφεύγων έλαβε για τα έτη 2010 και 2011 συνολικά το ποσό των **10.834,56 € (9.286,77 € από 01/01-31/12/2010 και 1.547,79 € από 01/01 έως 10/02/2011)** ως επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, επί των οποίων έγινε παρακράτηση φόρου 15% αυτοτελώς, συνολικού ποσού **1.625,19 €**.

Επίσης επί του ποσού των τόκων **3.881,55 €** έγινε παρακράτηση φόρου 15%, ποσού **582,23 €**.

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, όταν μεταβαίνουν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

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**, ορίζεται ότι: *«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 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 δε 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 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 ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

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 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».

Στη δε **παρ.1 του άρθρου 46** του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι «Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του».

Επειδή, εν προκειμένω το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, που έλαβε ο προσφεύγων το έτος 2018, και αφορά τα έτη 2010 και 2011, αποτελεί ειδικό επίδομα αποζημιωτικού χαρακτήρα, δεν φορολογείται, ούτε αποτελεί βάση υπολογισμού φορολογητέου εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά επιβοηθητικό επίδομα κάλυψης εξόδων των εργαζομένων στην αλλοδαπή και ανηκόντων στην υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών υπαλλήλων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, έγινε μερικώς δεκτή η αγωγή του προσφεύγοντα και σε συνέχεια αυτών η αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη κατέβαλε στον ενάγοντα **νομιμοτόκως**, το ποσό που του επιδικάστηκε, παρακρατώντας, όπως προκύπτει από τις σχετικές βεβαιώσεις αποδοχών, φόρο εισοδήματος 15%.

- Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ζητά να του επιστραφεί νομιμοτόκως ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος ύψους **2.994,19 €**, που όπως ισχυρίζεται αντιστοιχεί στο ως άνω επίδομα και η αντίστοιχη εισφορά αλληλεγγύης, από την συνολικώς επιβληθείσα, ποσού **345,96 €**.

- Ο προσφεύγων, για τον λόγο αυτό υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή όμως, σύμφωνα με τις από 18/06/2019 βεβαιώσεις αποδοχών του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, ο προσφεύγων εισέπραξε το 2018 αποδοχές που αφορούν ειδικό επίδομα αλλοδαπής χρήσεων 2010 και 2011, καθαρού ποσού **10.834,56 € (9.286,77 € από 01/01-31/12/2010 και 1.547,79 € από 01/01 έως 10/02/2011)**, για το οποίο **παρακρατήθηκε συνολικός φόρος 1.625,19 € (1.393,02 € από 01/01-31/12/2010 και 232,17 € από 01/01 έως 10/02/2011)**.

Συνεπώς ο προσφεύγων λανθασμένα επικαλείται ότι ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς φόρος ανέρχεται σε ποσό ύψους 2.994,19 €.

Επειδή επίσης, σύμφωνα με τις ίδιες βεβαιώσεις αποδοχών του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, ο προσφεύγων εισέπραξε το 2018 τόκους ποσού **3.881,55 €**, για τους οποίους έγινε παρακράτηση φόρου 15%, ποσού **582,23 €**.

Επειδή, όπως προκύπτει αφενός από την εικόνα αποδοχών φορ. Έτους 2018, με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες –φορείς και αφετέρου από την υπ’ αρ./2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων **δεν έχει δηλώσει** το ποσό που αφορά το ειδικό επίδομα αλλοδαπής χρήσεων 2010 και 2011, **ύψους 10.834,56 €**.

Ο προσφεύγων έχει δηλώσει: **α)** τους τόκους που εισέπραξε για το επίδομα αλλοδαπής χρήσεων 2010 και 2011, **ποσού 3.881,55 €**, για τους οποίους έγινε παρακράτηση φόρου 15%, **ποσού 582,23 €**,

β) το **ποσό των 2.994,19€** που αφορά σε εισοδήματα που απαλλάσσονται από φόρο και εισφορά και

γ) τις τακτικές αποδοχές του από μισθωτή εργασία **συνολικού ποσού 19.514,34€** (τακτικές αποδοχές 17.214,34 € + πρόσθετες αποδοχές 2.300,00€).

A. Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου τόκων για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, όσον αφορά τους τόκους που εισέπραξε για το επίδομα αλλοδαπής χρήσεων 2010 και 2011, **ποσού 3.881,55 €, ορθώς έγινε παρακράτηση φόρου 15%, ποσού 582,23 €**, καθώς το ποσό αυτό αφορά εισόδημα από κεφάλαιο που φορολογήθηκε σύμφωνα με τις κατωτέρω διατάξεις.

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%).»

Β. Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και της εισφοράς αλληλεγγύης για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013: «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.».

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).

2.3. 4.

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 μεταγενεστερώς 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.

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).....».

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 τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. 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 Χ που αφορά σε Φόρο: «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 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. 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, επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού 10.834,56 €, που έλαβε ο προσφεύγων, για το διάστημα 01.01.2010 έως 10.02.2011, μη νόμιμα παρακρατήθηκε φόρος 15%, ήτοι ποσό **1.625,19 €**, όπως προκύπτει και από τις βεβαιώσεις αποδοχών έτους 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων **δεν έχει δηλώσει** το ποσό που αφορά το ειδικό επίδομα αλλοδαπής χρήσεων 2010 και 2011, ύψους 10.834,56 € στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων, εφόσον διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, **υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013, Α' 170).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.