



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 3-9-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1382

**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@aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://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.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-4-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... **με ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., συνταξιούχου αστυνομικού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, **στην με αριθ. πρωτ. .../23-12-2019 αίτησης περί ανάκλησης των συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2005 και 2006 (χρήσεις 2004 & 2005) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-4-2020 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 ΔΟΥ Κατερίνης της υπ' αριθμ. .../23-12-2019 αίτησης ανάκλησης – τροποποίησης και νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα των οικονομικών ετών 2005 και 2006 απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του περί επιστροφής του παρακρατηθέντος ποσού των 2.774,88€ (1.512,27€ για το οικ. έτος 2005 και 1.262,61€ για το οικ. έτος 2006), που αφορά σε παρακράτηση φόρου 15% επί του επιδικασθέντος, με την πρωτόδικη απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ποσού των 10.081,77€ και ποσό 8.417,38€ αντίστοιχα, του επιδόματος αλλοδαπής για το χρονικό διάστημα από 1-1-2004 ως 28-2-2005, το οποίο έλαβε ως αποσπασμένος προς εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας στην Ελληνική Πρεσβεία στο Κίεβο της Ουκρανίας.

Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, το Υπουργείο Εξωτερικών το 2018 κατέβαλε το επιδικασθέν ποσό στον προσφεύγοντα ύψους 8.417,38€, ως επίδομα αλλοδαπής οικ. έτους 2006 και το ποσό 10.081,77€, ως επίδομα αλλοδαπής οικ. έτους 2005, για το οποίο προέβη σε παρακράτηση φόρου ύψους 1.262,61€ και 1.512,27€ αντίστοιχα. Κατόπιν αυτού, ο προσφεύγων υπέβαλε, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τις υπ' αριθμ. .../17-12-2019 και .../17-12-2019 συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2006 αντίστοιχα, με τις οποίες πρόσθεσε στο οικ. έτος 2005, στον ΚΩΔ: 659 το ποσό των 10.081,77€ και στον ΚΩΔ: 433 το ποσό των 1.512,27€, ενώ στο οικ. έτος 2006 στον ΚΩΔ: 659 το ποσό των 8.417,39€ και στον ΚΩΔ: 433 το ποσό των 1.262,61€ αντίστοιχα και αιτήθηκε την επιστροφή των παρακρατηθέντων ποσών ως αχρεωστήτως

καταβληθέντων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- Την ακύρωση της με αριθμ. .../23-12-2019 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περί μη επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου ύψους 2.774,88€ επί του επιδικασθέντος συνολικού ποσού των 18.499,15€, που αντιστοιχεί στο επίδομα αλλοδαπής που κρίθηκε ότι δικαιούται, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2004 ως 28-02-2005, ύψους 10.081,77€ και για το χρονικό διάστημα από 1-3-2005 ως 8-10-2005, ύψους 8.417,38€, παρακράτηση που διενεργήθηκε την 2-7-2019, σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2018, η οποία αναρτήθηκε από το φορέα εντός του 2019, καθώς σύμφωνα με την απόφαση της Ολομέλειας του Στε 1840/2013 η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα.
- Την επιστροφή του παρακρατηθέντος ποσού των 2.774,88€ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς αυτά αποδόθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του 2018 ως αναδρομικά του οικ. ετών 2005 και 2006.

#### **Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους**

**Επειδή**, οι διατάξεις του **N 2238/1994** έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013**.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994: *«Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.»*

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 47 του ν. 2238/94, όπως ισχύει για τα οικον. έτος 2010 « 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 τους 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 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, με την απόφαση της, με αριθμό 1840/2013, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας,** έκρινε ότι: «...4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α)...β) Η αποζημίωση που παρέχεται με τη μορφή εξόδων κίνησης, καθώς και η ημερήσια αποζημίωση εκτός έδρας, η οποία καταβάλλεται σε δημόσιους υπαλλήλους και υπαλλήλους νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, όπως αυτή καθορίζεται κάθε φορά με κοινές αποφάσεις του αρμόδιου υπουργού και του Υπουργού Οικονομικών» και στο άρθρο 47 ότι «1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες...3. Ειδικά για τους υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών..., ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του άρθρου αυτού λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν, αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό...». Ο ν. 2459/1997 (Α' 17), με το μ.ν. άρθρο 12 παρ. 10 αντικατέστησε την τελευταία αυτή παράγραφο, προσθέτοντας ορισμένες κατηγορίες υπαλλήλων και επαναλαμβάνοντας την κατά τα λοιπά, αφ' ετέρου δε, με το άρθρο 10 παρ. 10, **πρόσθεσε στο άρθρο 14 του Κ.Φ.Ε., ως παράγραφο 4, την εξής ρύθμιση: «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 αυτοί θα έπαιρναν, αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου δεκαπέντε τοις εκατό (15%)...»**. Περαιτέρω, με τα άρθρα 5 παρ. 20 του ν. 2753/1999 (Α' 249), αρχικά, και 11 παρ. 24 του ν. 2954/2001 (Α' 255), στην συνέχεια, αντικαταστάθηκε η προαναφερθείσα περ. β' του άρθρου 45 του Κ. Φ.Ε. και, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, διαμορφώθηκε ως εξής: «β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου...», ενώ, μετά τον κρίσιμο χρόνο, με το μ.ν. άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 3790/2009

(Α' 143) ορίσθηκε ότι «Τα ποσά της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Ε. που καταβάλλονται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος», και, στη συνέχεια, με τα άρθρα 4 παρ. 4 και 5 παρ. 7 του ν. 3842/2010 (Α' 58) καταργήθηκαν τόσο η αμέσως προηγούμενη διάταξη του άρθρου 8 του ν. 3790/2009, όσο και εκείνη του άρθρου 14 παράγραφος 4 του Κ.Φ.Ε. Αφ' ετέρου, στο άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998 (Α' 62), ορίζεται ότι «1. Ως αποδοχές των υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών νοούνται ο βασικός μισθός τους και όλα τα, κατά τις κείμενες διατάξεις, χορηγούμενα επιδόματα και προσαυξήσεις...4. Προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα παρέχεται σε συνάλλαγμα, ανεξαρτήτως των αποδοχών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, και επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή, αναλόγως του κλάδου και του βαθμού. Το επίδομα αυτό προσαυξάνεται αναλόγως των ποσοστών που ορίζονται για τα οικογενειακά βάρη και τη στέγαση. 5. Το κατά την προηγούμενη παράγραφο επίδομα καθορίζεται εκάστοτε για τους με πρεσβευτικό βαθμό υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών, με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, λαμβανομένων υπόψη των πινάκων των Ηνωμένων Εθνών και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για το κόστος ζωής στις πρωτεύουσες όλου του κόσμου. Για τους λοιπούς υπαλλήλους καθορίζεται με την ίδια κοινή υπουργική απόφαση σε ποσοστό επί αυτού το οποίο έχει καθορισθεί για τους υπαλλήλους με πρεσβευτικό βαθμό. Η ως άνω υπουργική απόφαση μπορεί να έχει και αναδρομική ισχύ. 6. Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή αναπροσαρμόζεται, σε περίπτωση ουσιώδους μεταβολής είτε της ισοτιμίας του συναλλάγματος προς το τοπικό νόμισμα ή το ευρώ είτε της αγοραστικής αξίας τούτων, με βάση επίσημα στοιχεία. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών, που εκδίδεται μετά από γνώμη τριμελούς επιτροπής, αποτελούμενης από το Γενικό Διευθυντή Διοικητικού ως πρόεδρο, ένα Διευθυντή Πολιτικών Υποθέσεων και το Διευθυντή στον οποίο υπάγεται η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών, καθορίζεται το ποσοστό της αναφερόμενης στην προηγούμενη παράγραφο αναπροσαρμογής του επιδόματος...Η Επιτροπή συνέρχεται, υποχρεωτικώς ετησίως, για εξέταση των υποβαλλόμενων από τις Πρεσβείες αιτήσεων αναπροσαρμογής του επιδόματος για τη χώρα αρμοδιότητάς τους». Εξ άλλου, ο ν. 2685/1999 «Κάλυψη δαπανών μετακινουμένων υπαλλήλων εντός και εκτός Επικράτειας...» (Α' 35) ορίζει στο άρθρο 1 ότι «1. Στις διατάξεις του παρόντος νόμου υπάγονται οι μετακινούμενοι εκτός έδρας, με οποιαδήποτε ιδιότητα, με εντολή του Δημοσίου...στο εσωτερικό ή το εξωτερικό, για εκτέλεση υπηρεσίας, με ειδική αποστολή...καθώς και οι τοποθετούμενοι, μετατιθέμενοι και αποσπώμενοι...» και στο άρθρο 17 ότι «1. Στα αναφερόμενα στο άρθρο 4 του παρόντος πρόσωπα που μεταβαίνουν με εντολή του Δημοσίου- υ...για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή ή για εκπαίδευση στο εξωτερικό, μέχρι τριάντα (30) ημέρες, καταβάλλονται έξοδα μετακίνησης, ημερήσια αποζημίωση και έξοδα διανυκτέρευσης. 2. Για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών καταβάλλεται στους ανωτέρω επίδομα αλλοδαπής, σε ποσοστό επί του επιδόματος αλλοδαπής του Έλληνα πρέσβη της χώρας όπου υπηρετούν, που καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Εξωτερικών και Οικονομικών για τους πολιτικούς υπαλλήλους...Το ανωτέρω επίδομα...καταβάλλεται

με τις ίδιες προϋποθέσεις που χορηγείται στους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών...». 5. **Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του Συντάγματος και του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., κάθε παροχή καταβαλλομένη στο μισθωτό με οποιαδήποτε ονομασία, όπως επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα, η οποία κατά το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες, στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός. Εξ άλλου, η απαρίθμηση στην παράγραφο 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. περιπτώσεων παροχών, οι οποίες, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστική, και ως εκ τούτου δεν αποκλείεται να κριθεί από τη φορολογική αρχή και τα αρμόδια δικαστήρια ότι ορισμένη παροχή που καταβάλλεται στους μισθωτούς δεν αποτελεί κατά το νόμο ή από τη φύση της προσαύξηση μισθού, ήτοι φορολογητέο εισόδημα του μισθωτού, αλλά καταβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας ή την καλύτερη διεξαγωγή της (βλ. και ΣτΕ 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.ά.) ούτε κωλύεται ο νομοθέτης να θεσπίσει με τυπικό νόμο και άλλες απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες...6. Επειδή, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών το προαναφερθέν επίδομα αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2002, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών, 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 γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, (βλ. και την εισηγητική έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 8 του ν. 3790/2009). Το χαρακτήρα δε αυτό του εν λόγω επιδόματος δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία, την οποία ο υπάλληλος προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 5 και 6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, με κριτήριο το υφιστάμενο κόστος ζωής. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, το ως άνω επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.».**

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 την με αριθμό 17260/2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών εν μέρει δεκτή η από 16-6-2006 αγωγή έξι αστυνομικών υπαλλήλων, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο υποχρέωσε το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλλει σε καθέναν από τους εφεσίβλητους και δη στον προσφεύγοντα, ..., νομιμοτόκως από την επίδοση της αγωγής, στις 10-5-2016 και μέχρι την εξόφληση, το ποσό των 13.959,40 δολαρίων Η.Π.Α. για το οικ. έτος 2005 και το ποσό των 6.584,33 δολαρίων Η.Π.Α. για το οικ. έτος 2006, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.2 του Ν.2685/1999.

**Επειδή**, εν προκειμένω το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, που έλαβε ο προσφεύγων 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**, 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, προϋσχύουσες 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 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 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**, 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 προϊσχύσαντος 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 αξιώσεως (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).

Εξαιρέση 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**, το υπό κρίση αίτημα αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης που είχε δηλωθεί με τις από 17-12-2019 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 & 2006, βάσει της με αριθμ.17260/2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2018 το υπό κρίση ποσό ως προσαύξηση για την κάλυψη δαπανών στέγασης λόγω υπηρετήσής του στο Κίεβο της Ουκρανίας για την εκτέλεση καθηκόντων αστυνομικού συνδέσμου, την περίοδο από 01-01-04 έως 8-10-2005.

**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 τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 20045 & 2006 υποβλήθηκαν 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.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. .../14-4-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ: ... και την ακύρωση της υπ' αριθμ. .../23-12-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και την επιστροφή στον προσφεύγοντα ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού των 2.774,88 €.

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.