



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 19.03.21

Αριθμός απόφασης: **1000**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.20) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την από 23/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου επί της οδού ΤΘ:....., κατά της υπ' αρθ'/20 ρητής απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της με αριθμ. πρωτ./20 Δήλωσης ανάκλησης συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρθ'/20 ρητή απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της με αριθμ. πρωτ./20 Δήλωσης ανάκλησης συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 την ακύρωση της οποίας αιτείται.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.12.20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρθ'/20 συμπληρωματική φορολογική δήλωση οικον. έτους 2011 με την οποία δήλωσε ποσό 16.430,85 € και φόρο 2.464,63 € από επίδομα αλλοδαπής που εισέπραξε το έτος 2018 και αφορούν το οικον. έτος 2011.

Στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρθ' πρωτ./20 ανακλητική δήλωση με την οποία αιτήθηκε την απαλλαγή του συγκεκριμένου επιδόματος από τον επιβληθέντα φόρο ποσού 2.464,63 € και την επιστροφή αυτού στον προσφεύγοντα, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, συνυποβάλλοντας μ' αυτήν την υπ' αρθ'/2017 πρωτόδικη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία επιδικάσθηκε στον προσφεύγοντα ακαθάριστο ποσό 52.590,00 €, ως ληφθέν

επίδομα αλλοδαπής για το χρονικό διάστημα 01.01.10-04.10.10, το οποίο έλαβε κατά την υπηρεσία του στην Αστυνομική Αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Κοσσυφοπέδιο για το χρονικό διάστημα από 05.10.08 έως 04.10.10.

Επί της ως άνω ανακλητικής δήλωσης η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ με την υπ' αριθ'/20 έγγραφη απάντησή της, απέρριψε το αίτημά του περί επιστροφής του παρακρατηθέντος ποσού των 2.464,63 €, το οποίο αφορά παρακράτηση φόρου 15% επί του επιδικασθέντος, με την υπ' αριθ'/17 πρωτόδικη απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ακαθάριστου ποσού 18.886,03 €, του επιδόματος αλλοδαπής για το χρονικό διάστημα 01/01/2010-04/10/2010, το οποίο έλαβε κατά την υπηρεσία του στην Αστυνομική Αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Κοσσυφοπέδιο για το χρονικό διάστημα από 05.10.08 έως 04.10.10.

Πιο συγκεκριμένα, επί ασκηθείσης αγωγής του προσφεύγοντος για την καταβολή του επιδόματος αλλοδαπής υπολογιζόμενο με το μισθολογικό βαθμό του, εξεδόθη η με αριθμό/17 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15^ο Μονομελές), με την οποία του επιδικάσθηκε για το χρονικό διάστημα από 05/10/2008 έως 04/10/2010, το ποσό 52.590,00 € με το νόμιμο τόκο από την επίδοση της αγωγής του έως την εξόφληση, εκ των οποίων ποσό 16.430,85 € αφορούσε το χρονικό διάστημα από 01/10/2010-31/12/2010. Επί του παραπάνω ποσού του επιδόματος αλλοδαπής, υπολογίστηκε και παρακρατήθηκε από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας, φόρος εισοδήματος ποσοστού 15%, ύψους 2.464,63 €, ενώ το καθαρό φορολογητέο ποσό, μετά την αφαίρεση των νομίμων κρατήσεων, που του καταβλήθηκε ανήρχετο σε 16.430,35 €.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων, με βάση την από 23/10/2019 βεβαίωση αποδοχών που καταβλήθηκαν από 01/01/2010 έως 31/12/2010 του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ την 26.10.20 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματός οικονομικού έτους 2011, στην οποία δήλωσε το αυτοτελώς φορολογούμενο ως εισόδημα, ποσό των 16.430,35 €, το οποίο του καταβλήθηκε κατά τον Αύγουστο του 2018, σε εκτέλεση της/17 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15^ο Μονομελές), και εκδόθηκε το από 26/10/20 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

Με την με αριθμ. πρωτ./20 αίτηση περί ανάκλησης – τροποποίησης της φορολογικής δήλωσης, οικονομικού έτους 2011 ο προσφεύγων αιτήθηκε από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ να κάνει δεκτή την ανωτέρω ανακλητική δήλωση, να ακυρωθεί - τροποποιηθεί το οικείο εκκαθαριστικό σημείωμα κατά τους σχετικούς κωδικούς, να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση και να του επιστραφεί ως χρεωστίτως καταβληθείς ο παρακρατηθείς, εν έτει 2018, φόρος και δη το ποσό των 2.464,63 €, επί του επιδικασθέντος ποσού του επιδόματος αλλοδαπής, που αφορούσε επίδομα αλλοδαπής για το οικονομικό έτος 2011 που του καταβλήθηκε το έτος 2018. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε με την υπ' αριθ' πρωτ./20 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

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

α) να ακυρωθεί η ως άνω απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της με αριθμ. πρωτ./20 αίτησης ανάκλησης – τροποποίησης της φορολογικής δήλωσής του, οικονομικού έτους 2011, κατόπιν καταβολής του επιδικασθέντος με τη με αριθμό/17 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15ο Μονομελές)

β) να γίνει δεκτή η αίτηση ανάκλησης - τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματός του, οικονομικού έτους 2011, μετά την υποβολή, το έτος 2020, της συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος.

γ) να επανεκκαθαριστεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος για το ως άνω οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), κατόπιν τροποποίησης του οικείου εκκαθαριστικού σημειώματος, που εξεδόθη μετά την υποβολή, το έτος 2020, της συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος και αφού προηγουμένως αφαιρεθεί από το ετήσιο συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο εισοδήματος αποδοχών του το ποσό, που αφορά σε επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής και δ) να του επιστραφεί το ποσό των 2.464,63 €, που καταβλήθηκε χρεώστητα, νομιμότοκα, από την κατάθεση της παρούσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολόγηση του ποσού του επιδόματος αλλοδαπής, έχει γίνει κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του νόμου, καθόσον με βάση αυτές υποκείμενες σε φόρο είναι μόνο οι καθαρές αποδοχές, δηλαδή το εισόδημα, και όχι τα ποσά που δίνονται προς κάλυψη δαπανών. Το παραπάνω έχει γίνει δεκτό κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ και ειδικότερα με την με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ,

κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής 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.

- Η ανάκληση της δήλωσης φόρου εισοδήματος μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή δηλαδή εντός του χρόνου παραγραφής της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου, από δε την αποδοχή της εν λόγω ανακλήσεως αρχίζει η τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του φόρου που καταβλήθηκε βάσει της ανακληθείσας δήλωσης, ενώ σε περίπτωση μη αποδοχής της ανάκλησης της δήλωσης δεν άρχεται η σχετική τριετής προθεσμία. (ΣτΕ 3458/2001 ΕλλΔνη 43,1218). Εν προκειμένω, η έκδοση της υπ' αριθ'/17 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15ο Μονομελές) βάσει της οποίας επιδικάσθηκε και του καταβλήθηκε διαφορά αποδοχών επιδόματος αλλοδαπής, αποτέλεσε νόμιμο εκτελεστό τίτλο για το δημόσιο, προκειμένου αυτό να επιβάλλει και να εισπράξει φόρο εισοδήματος εντός, μάλιστα, προθεσμίας (5) ετών από την απόκτηση του τίτλου αυτού και ως εκ τούτου η ανάκληση της δήλωσής του έγινε εντός του χρόνου παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος για είσπραξη.

Επειδή, με το άρθρο 72 § 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 1 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος:

«1. 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 του άρθρου 47 § 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 § 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, 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 αντιμετώπισεως 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 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 τη με αριθμό/17 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15^ο Μονομελές) έγινε εν μέρει δεκτή η από 29/10/2010 αγωγή του προσφεύγοντος. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο υποχρέωσε το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλλει στον προσφεύγοντα νομιμοτόκως από την επίδοση της αγωγής, και μέχρι την εξόφληση, το ποσό των 52.090,00 € που αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα 05/10/2008 -04/10/2010, 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, με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 43** 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 § 7** του **ν. 2238/1994**: «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, όπως έχει νομολογηθεί επί προκαταβληθέντος φόρου, η αξίωση προς επιστροφή του αχρεώστητου γεννάται κατά το χρόνο υποβολής της σχετικής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου από την οποία προκύπτει η έλλειψη φορολογικής του υποχρέωσης και όχι από το χρόνο της καταβολής της (ΣτΕ 3664/1981, 1363/1982 και 1218/1994 και γνωμ. Ν.Σ.Κ. 837/1991).

Επειδή με την ΠΟΛ. **1005/2003** έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σύμφωνα με την οποία 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 παραγραφή αρχίζει από το χρόνο έγκρισης καταβολής και καταλογισμού των αναδρομικών αποδοχών, ο προσφεύγων δικαιούται την είσπραξη επιστροφής του παρακρατηθέντα φόρου από αναδρομικές αποδοχές, εφόσον από το οικονομικό έτος που καταβλήθηκαν και καταλογίστηκαν οι αναδρομικές αποδοχές δεν έχει παρέλθει τριετία. (1035642/669/A0012/24-4-2007 έγγραφο του Υπ.Οικ.).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 4 του **ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «4. 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 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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο 43 ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

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 μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς

διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

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

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15^ο Μονομελές) που δημοσιεύθηκε στις 04.05.2017 έγινε εν μέρει δεκτή η αγωγή του προσφεύγοντα και του επιδικάστηκε το ποσό των 52.590,00 € ως διαφορά επιδόματος αλλοδαπής για το χρονικό διάστημα 05/10/2008 έως 04/10/2010 που αυτός υπηρέτησε στην Αστυνομική Αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Κοσσυφοπέδιο για το χρονικό διάστημα από 05.10.18 έως 04.10.10.

- Σύμφωνα με την από 23/10/2019 βεβαίωση αποδοχών του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας ο προσφεύγων εισέπραξε το χρονικό διάστημα 01/01/2010 - 31/12/2010, αποδοχές που αφορούν ειδικό επίδομα αλλοδαπής χρήσης 2009, καθαρού ποσού 16.430,85 € για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 2.464,63 €.

- Ο προσφεύγων υπέβαλε χειρόγραφα συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 για τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε, σύμφωνα με την από 23/10/2019 βεβαίωση αποδοχών του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 απόφασης του Πρωτοδικείου

Επειδή, εν προκειμένω, πρόκειται για ειδική περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης, η οποία υπεβλήθη για φορολογητέα ύλη που αφορούσε σε διαφορά αποδοχών από επίδομα αλλοδαπής που του επιδικάστηκε με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (15^ο Μονομελές).

Επειδή τα χρήματα αυτά (φορολογητέα ύλη) προέκυψαν για πρώτη φορά λόγω της ως άνω απόφασης, αποτελούν και τον επιγενόμενο λόγο από τον οποίο πηγάζει η υποχρέωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης.

Επειδή η είσπραξη των χρημάτων έλαβε χώρα το 2018, θεωρείται ότι η δήλωση αυτή υπεβλήθη εμπρόθεσμα. Άλλωστε με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράχθηκαν, ήτοι ήταν δυνατή η δήλωσή τους το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή η υποβολή της τροποποιητικής - ανακλητικής δήλωσης είναι δυνατή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και ο προσφεύγων προέβη σε υποβολή αίτησης για τροποποίηση της δήλωσης και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, εντός του 2023, ήτοι εντός του ως άνω χρονικού ορίου.

Επειδή, βάσει των κριθέντων με την ΣΤΕ 1840/2015 και σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι επί του καθαρού επιδόματος αλλοδαπής 16.430,85 € που έλαβε το 2018 και αφορούσε το έτος 2010, παρακρατήθηκε φόρος ποσού 2.464,63 € που δεν οφειλόταν, γίνονται δεκτοί.

Ως προς την έντοκη επιστροφή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **42 § 1 και 2 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 του άρθρου **53 §. 2 και 4 του ν.4174/2013**: «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 φορολογούμενου. 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 του άρθρου **72 § 16** 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 αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντα περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα ως προς την μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος στο επίδομα αλλοδαπής που έλαβε αναδρομικά το φορολογικό έτος 2018 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ νέας εκκαθάρισης το οικον. Έτος 2011 και νομιμότοκης επιστροφής σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.