



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604538

Email: ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01-11-2021

Αριθμός απόφασης: 4151

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/τ. Β'/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αίτησής του περί αποδοχής τροποποιητικής δήλωσης και ακύρωσης εκκαθαριστικού σημειώματος [και συγκεκριμένα του με ημερομηνία έκδοσης 01-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, βάσει της με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπαιτιότητας φορολογουμένου του οικείου οικονομικού έτους, σε εκτέλεση της από 30-06-2020 και με αριθμό/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 επί του επιδόματος υπηρεσίας

αλλοδαπής] και επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντων (άρθρο 61 παρ. 4 Ν. 2238/1994) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της από 02-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. Ψυχικού της με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αίτησης του προσφεύγοντος περί αποδοχής τροποποιητικής δήλωσης και ακύρωσης εκκαθαριστικού σημειώματος και επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντων (άρθρο 61 παρ. 4 Ν. 2238/1994) οικονομικού έτους 2012, απορρίφθηκαν σιωπηρά τα αιτήματά του περί: α) ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012, β) τροποποίησης του με ημερομηνία έκδοσης 01-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, το οποίο εκδόθηκε βάσει της με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους του προσφεύγοντος, σε εκτέλεση της από 30-06-2020 και με αριθμό/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, γ) επανυπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 χωρίς συνυπολογισμό (προσμέτρηση) στο συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού ύψους 75.422,40€ και δ) επιστροφής του ποσού, που θα προκύψει ότι κατέβαλε αχρεωστήτως ή το οποίο παρακρατήθηκε αχρεώστητα, έντοκα, από την κατάθεση της δικαστικής προσφυγής του (13-09-2016), καθώς το ποσό αυτό αποτελεί μέρος των φόρων που έπρεπε να του επιστραφούν για το οικονομικό έτος 2012 εντόκως, δυνάμει της δικαστικής απόφασης/2020 και παρακρατήθηκε (με συμψηφισμό από το σύνολο του επιστρεπτέου ποσού) ως εισφορά αλληλεγγύης κατά την εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, άλλως εντόκως από την κατάθεση της εν λόγω δήλωσης ανάκλησης.

Ιστορικό

Ο προσφεύγων την 23-12-2015 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 δήλωση ανάκλησης (άρθρο 61 παρ. 4 Ν. 2238/1994) της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012.

Με την ανωτέρω δήλωση ανάκλησης ζήτησε: α) την ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012 κατά το μέρος που περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα

του από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 22.664,14€, β) τη μη φορολόγηση του εν λόγω ποσού, καθώς αυτό αποτελεί μη φορολογητέα αποζημίωση αλλοδαπής (1840/2013, 3544/2008, 1324/2012 ΣτΕ), γ) τη νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του χωρίς συνυπολογισμό του ως άνω ποσού των 22.664,14€ στο φορολογητέο εισόδημά του και δ) την επιστροφή κάθε ποσού φόρου το οποίο, κατόπιν της νέας εκκαθάρισης, θα προκύψει ότι κατέβαλε αχρεωστήτως, έντοκα, από την ημέρα διενέργειας της παρακράτησης, άλλως από την κατάθεση της ανωτέρω δήλωσης ανάκλησης.

Η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, ωστόσο, απέρριψε τα ως άνω αιτήματά του δια σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) αρνητικής απάντησής της επί της ανωτέρω δήλωσης ανάκλησης.

Κατά της ανωτέρω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσέφυγε, στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, ενώπιον της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.), νομίμως και εμπροθέσμως, και ζήτησε την εξαφάνισή της ως μη ορθής και μη νομίμου, υποβάλλοντας κατά αυτής, την 11-04-2016, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανή προσφυγή.

Η Υπηρεσίας μας, ωστόσο, απέρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή του, δια της με αριθμό 2544/2016 απορριπτικής απόφασής της, η οποία κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στην πληρεξούσια δικηγόρο του την 19-07-2016.

Κατά της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου τη με αριθμό κατάθεσης/2016 δικαστική προσφυγή, η οποία αφορούσε από κοινού τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 και με την οποία ζήτησε, μεταξύ άλλων, να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του για το ως άνω οικονομικό έτος (2012), χωρίς συνυπολογισμό του προαναφερθέντος ποσού των 22.664,14€, το οποίο αποτελεί αποζημίωση αλλοδαπής, στο φορολογητέο εισόδημά του, και την επιστροφή κάθε ποσού φόρου το οποίο, κατόπιν της νέας εκκαθάρισης, θα προκύψει ότι κατέβαλε αχρεωστήτως, έντοκα, από την ημέρα διενέργειας της παρακράτησης, άλλως από την κατάθεση της δήλωσης ανάκλησης.

Η παραπάνω δικαστική προσφυγή του συζητήθηκε ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά τη δικάσιμο της 07-11-2019 και την 30-06-2020 δημοσιεύθηκε από το ανωτέρω δικαστήριο η με αριθμό/2020 απόφαση, η οποία του επιδόθηκε την 22-07-2020.

Η εν λόγω δικαστική απόφαση έκανε δεκτή την προσφυγή του (από κοινού για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012), αναφέροντας επί λέξει στο διατακτικό της:

«Δέχεται την προσφυγή.

...

Ακυρώνει την 2544/2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία απορρίφθηκε η/2016 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2012.

Δέχεται τις/11-04-2016 και/2016 ενδικοφανείς προσφυγές, καθώς και τις/2015 και/2015 ανακλητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, αντίστοιχα.

Αποφαίνεται ότι από τις δηλωθείσες για τα οικονομικά έτη 2011 και 2012 καθαρές αποδοχές του προσφεύγοντος, το ποσό των 24.304,76 ευρώ για το οικονομικό έτος 2011 και των 22.664,14 ευρώ για το οικονομικό έτος 2012, το οποίο αντιστοιχεί σε τμήμα του επιδόματος υπηρεσίας στην αλλοδαπή που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα κατά τα ανωτέρω οικονομικά έτη, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Διατάσσει τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα προαναφερθέντα οικονομικά έτη (2011 και 2012), τροποποιούμενου αναλόγως των οικείων εκκαθαριστικών σημειωμάτων του, και την επιστροφή σε αυτόν κάθε ποσού φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως επί του ανωτέρω επιδόματος αλλοδαπής, νομιμοτόκως, με τον τόκο που ορίζεται βάσει των διατάξεων του αρ. 53 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. και της, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του ίδιου άρθρου ΑΠΕΙΣ/1198598/ΕΞ/2013 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, από την κατάθεση των αιτήσεων ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του (23-12-2015) μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του προσφεύγοντος για την επιστροφή.

Διατάσσει την απόδοση στον προσφεύγοντα του καταβληθέντος παραβόλου.

Απαλλάσσει το καθ' ου Ελληνικό Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του προσφεύγοντος.

Η απόφαση δημοσιεύτηκε στην στο ακροατήριο του Δικαστηρίου σε έκτακτη δημόσια συνεδρίαση, στις 30-06-2020.».

Εν συνεχεία, σε εκτέλεση της από 30-06-2020 και με αριθμό/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προέβη σε διενέργεια νέων εκκαθαρίσεων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 του προσφεύγοντος και, πιο συγκεκριμένα, αναφορικά με το κρινόμενο οικονομικό έτος (2012) ως εξής:

Όπως προκύπτει από το με ημερομηνία έκδοσης 01-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, το δηλωθέν στον κωδικό 301 του εντύπου Ε1 της αρχικής δήλωσης ποσό φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος μειώθηκε κατά το ποσό του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής ύψους 22.664,14€, το οποίο είχε με την αρχική δήλωση υπαχθεί σε φορολογία και το οποίο μεταφέρθηκε στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, στον οποίο προστέθηκε επιπλέον και το μη δηλωθέν με την αρχική δήλωση ποσό των 52.758,26€ [=22.664,14€ (υπόλοιπο 50% του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής) + 30.094,12€ (προσαύξηση επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής λόγω τέκνων και στέγης)]. Ως εκ τούτου, επί του συνολικού καθαρού ποσού επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής μετά προσαυξήσεων λόγω τέκνων και στέγης, ύψους 75.422,40€ (= 22.664,14€ + 22.664,14€ + 30.094,12€), το οποίο προκύπτει και από τη σχετική βεβαίωση αποδοχών που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα από το Γενικό Επιτελείο Ναυτικού για τη χρονική περίοδο από 01-01-2011 έως 31-12-2011, επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της με αριθμό

πρωτοκόλλου/2021 αίτησής του περί αποδοχής τροποποιητικής δήλωσης και ακύρωσης εκκαθαριστικού σημειώματος και επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντων (άρθρο 61 παρ. 4 Ν.2238/1994) οικονομικού έτους 2012, την αποδοχή της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης ανάκλησής του και τη διενέργεια νέας ορθής εκκαθάρισης για το οικονομικό έτος 2012, την τροποποίηση του με ημερομηνία έκδοσης 01-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και την έντοκη επιστροφή του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2012, το οποίο θα προκύψει και το οποίο παρακρατήθηκε αχρεώστητα από την ημέρα διενέργειας της παρακράτησης, άλλως από την κατάθεση της εν λόγω δήλωσης ανάκλησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 47 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, δεν εμπίπτει στην έννοια του καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και, κατά συνέπεια, δεν πρέπει να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
- Το συνολικό ποσό επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής μετά προσαυξήσεων λόγω τέκνων και στέγης, ύψους 75.422,40€, που έλαβε κατά το έτος 2011, έχει μη νόμιμα συνυπολογισθεί και προσμετρηθεί στα εισοδήματα που ελήφθησαν υπόψη για την επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του οικονομικού έτους 2012.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, βάσει της οποίας η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, ενώ δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 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, καθώς και τη με αριθμό 4203/2015 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία έχει ήδη κριθεί *ad hoc* ότι το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής δεν επιτρέπεται να συνυπολογίζεται στην επιμέτρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 [στο οποίο αναριθμήθηκε το αρχικό άρθρο 66 (του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α΄ του ίδιου Νόμου) με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129/17-10-2015)], και συγκεκριμένα στην παρ. 11, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 και ισχύει από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2., ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις

και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως ίσχυε για το υπό κρίση οικονομικό έτος, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

...

7. ... 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. Η αξίωση προς το Δημόσιο επιστροφής φόρου βάσει υποβληθείσης εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από της κοινοποίησής φύλλου ή πράξεως ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.

2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως, είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο

απράκτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιο 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» αναφέρεται ότι:

«...

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.

...

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

λειτουργιών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1207/20-12-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων», η οποία εκδόθηκε προς τον σκοπό της αντιμετώπισης πρακτικών ζητημάτων που έχουν ανακύψει για υποθέσεις για τις οποίες τυγχάνει εφαρμογής η με αριθμό ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίζονται συμπληρωματικά τα ακόλουθα:

«...

3. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα:

...

η) Εάν έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση η οποία απορρίφθηκε, είτε ρητά είτε σιωπηρά, από τη Δ.Ο.Υ. λόγω παρόδου του τριμήνου από την υποβολή της ή λόγω εφαρμογής από τη Δ.Ο.Υ. τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ. 1172/2017 εγκυκλίου, βάσει των οποίων ο φορολογούμενος παραιτήθηκε από το δικόγραφο ή το δικαίωμα της δικαστικής προσφυγής (σχετ. το αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/05-04-2017 έγγραφο), η Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβαίνει σε αποδοχή και εκκαθάριση είτε της ήδη υποβληθείσας (και απορριφθείσας) τροποποιητικής δήλωσης, είτε της νέας τροποποιητικής δήλωσης που ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει, εφόσον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά το χρόνο υποβολής που είχε υποβληθεί η απορριφθείσα.

...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, 1404/2019 Απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κ.α.), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποτελεί πράξη, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την αντίστοιχη

πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 του Ν. 2523/1997. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο, όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με ανακοπή του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαράδεκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά του με ημερομηνία έκδοσης 01-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης 541 Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων (Ε.Ε.Σ.Φ.Π.) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, βάσει της με αριθμό/2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους του προσφεύγοντος, σε εκτέλεση της από 30-06-2020 και με αριθμό/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 επί του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, καθώς η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε..

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε, την 23-12-2015, ανακλητική δήλωση, η οποία αφορούσε στο οικονομικό έτος 2012 (και μόνο για την επιβολή φόρου εισοδήματος επί μέρους του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής που είχε λάβει για το οικείο οικονομικό έτος), η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή, κατά της ανωτέρω τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προσέφυγε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, υποβάλλοντας κατά αυτής τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας με τη με αριθμό 2544/2016 απορριπτική απόφασή του.

Επειδή, εν συνεχεία, κατά της ως άνω απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου τη με αριθμό κατάθεσης/2016 δικαστική προσφυγή, η οποία αφορούσε από κοινού τα οικονομικά έτη 2011 και 2012.

Επειδή, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο εξέδωσε επί της ανωτέρω δικαστικής προσφυγής την από 30-06-2020 και με αριθμό/2020 δικαστική απόφαση, με την οποία, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος να μη ληφθεί υπόψη το επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού ύψους 22.664,14€, που έλαβε για το οικονομικό έτος 2012, στα εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο για το οικείο οικονομικό έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή του, υπέβαλε αίτημα για την εκ νέου τροποποίηση της φορολογητέας ύλης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012 ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, και συγκεκριμένα τη μη επιβολή αυτής επί του συνολικού ποσού επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής μετά προσαυξήσεων λόγω

τέκνων και στέγης, ύψους 75.422,40€, που έλαβε κατά το έτος 2011, το οποίο (αίτημα) δεν είχε συμπεριλάβει στην από 23-12-2015 υποβληθείσα ανακλητική δήλωσή του.

Επειδή, το ως άνω αίτημα ανάγεται στο στάδιο της εξόφλησης του χρέους προς το Δημόσιο και ως τέτοιο δημιουργεί διαφορά κατά την εκτέλεση για την οποία προβλέπεται η άσκηση ανακοπής.

Συνεπώς, ανεξαρτήτως των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, η οποία ασκήθηκε κατά μη εκτελεστής πράξης εκκαθάρισης, είναι απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. για τη μη επιβολή της κατ' άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής ποσού ύψους 75.422,40€ που έλαβε για το οικονομικό έτος 2012 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΑΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.