



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05.09.2022

Αρ. απόφασης: 1826

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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) 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 Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ... επί της με αριθμό πρωτ. ηλεκτρονικά υποβληθείσας αιτήσεως μερικής ανάκλησης δήλωσης φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ.....04.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., που 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. της από 28.12.2021 και αριθμό πρωτ. αίτησης του προσφεύγοντα, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του περί νομιμότοκης επιστροφής του φόρου που του παρακρατήθηκε επί του ποσού που έλαβε με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με την με αριθμό δήλωσης 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, που υποβλήθηκε την 24.03.2022, ο προσφεύγων δήλωσε το ποσό, το οποίο εισέπραξε κατόπιν της υπ' αριθμ./2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την εν λόγω απόφαση του αναγνωρίστηκε επίδομα αλλοδαπής. Επί του ποσού που έλαβε (10.515,56€) υπολογίστηκε και παρακρατήθηκε φόρος ύψους 15% (1.577,33€)

Ειδικότερα, με την αριθ.2008 απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας αποφασίστηκε η απόσπαση του προσφεύγοντα στο εξωτερικό για το διάστημα από 05/10/2008 έως 04/11/2009, προκειμένου να υπηρετήσει στην αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα του Κράτους Δικαίου στο Κοσσυφοπέδιο (Eulex Rule of Law mission).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμό πρωτ.....2021 αιτήσεώς του, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και την νομιμότοκη επιστροφή του ποσού που παρανόμως του παρακρατήθηκε ως φόρος εισοδήματος επί του εν λόγω επιδόματος αλλοδαπής.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται την αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου Γ' της ΚΥΑ Φ083-58/11-03-1988, όπως αυτή αντικταστάθηκε με την ΚΥΑ ΣΤ/Μ/Φ.083/ΑΣ/853/19-03-1993, και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 4 της ΚΥΑ 4804/2/1-14046/21-09-1990, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την ΚΥΑ 1027/4/2-ε/09-01-1992, συνάγεται ότι το αστυνομικό προσωπικό που αποσπάται για εκτέλεση καθηκόντων προσωπικού ασφαλείας υπηρεσιών του

Ελληνικού Κράτους στο εξωτερικό, δεν δικαιούται των λοιπών προσαυξήσεων και επιδομάτων που συνθέτουν το επίδομα αλλοδαπής και, συνεπώς δεν δικαιούνται και την προσαύξηση του επιδόματος αυτού λόγω μη παροχής δωρεάν κατοικίας, ενώ, αντιθέτως, το αστυνομικό προσωπικό που αποσπάται είτε στα πλαίσια ειδικών αποστολών του Υπουργείου Δημόσιας Τάξης, είτε σε υπηρεσίες διεθνών οργανισμών, δικαιούται να εισπράττει το χορηγούμενο στους διπλωματικούς υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής, όπως αυτό διαμορφώνεται συνολικά, μετά από συνεκτίμηση όλων των συνθηκών στη χώρα που υπηρετούν, συμπεριλαμβανομένης και της προσαυξήσεως αυτού, όταν δεν παρέχεται δωρεάν κατοικία, κατά 20%.

Επειδή, στην παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν 3103/2003 ορίζεται ότι " 3. Το επίδομα αλλοδαπής που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ35Α) και χορηγείται στο προσωπικό της Αστυνομίας που τοποθετείται στο εξωτερικό ή μεταβαίνει εκεί με εντολή του Δημοσίου για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή ή εκπαίδευση για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα (30) ημερών, καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εξωτερικών και Δημόσιας Τάξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94

«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 Μεταποιοητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία του στις Βρυξέλλες, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.»

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (ΦΕΚ Α' 54) και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1997 έως και 31.12.2009) ορίζεται: «Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).».

Επειδή, με την 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 μεν 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 μεν άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 3790/2009 (Α' 143) ορίστηκε 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 αρμοδιότητας τους». Εξ άλλου, ο ν. 2685/1999 «Κάλυψη δαπανών μετακινούμενων 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 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 γιατί έχει αποζη- μιωτικό 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 το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, 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 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.

..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).

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

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1005/10-01-2003 έγινε αποδεκτή η ως άνω γνωμοδότηση από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και ορίζεται ότι “ Γενικότερα, σε ότι αφορά τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, οι οποίες είναι "αρχήθεν" αχρεωστήτως καταβληθείσες, προβλέπεται τριετής χρόνος παραγραφής από της καταβολής αυτών, (εδάφ. α΄ της παρ. 2 άρθρο 90 ν. 2362/95), ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία η καταβολή είναι κατ` αρχήν νόμιμη, αλλά εκ των υστέρων προκύπτει λόγος αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο "επελεύσεως του επιγενόμενου λόγου".

Επειδή, το υπό κρίση αίτημα αφορά ανάκληση φορολογητέας ύλης που είχε δηλωθεί με την από 24.03.2022 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, βάσει της με αριθμ. 1826/2015 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία ο προσφεύγων έλαβε κατά το έτος 2020 το υπό κρίση ποσό ως προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής, εξαιτίας της υπηρέτησής του στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Eulex Rule of Law mission) στον τομέα του Κράτους Δικαίου, στο Κοσσυφοπέδιο, από την 05/10/2008 έως την 04/11/2009.

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).

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του.”

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε η με αριθμ.1826/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία του αναγνωρίστηκε προσαύξηση του επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής.

Επειδή, το ποσό που του επιδικάσθηκε με την ως άνω απόφαση, ο προσφεύγων το εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2020, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη βεβαίωση αποδοχών που εκδόθηκε την 23-11-2021 από το Υπουργείο Προστασίας του Πολίτη, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών και Επιτελικού Σχεδιασμού, Διεύθυνση Ελέγχου Εκκαθάρισης και Πληρωμής Δαπανών.

Επειδή, εφόσον η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2010 υποβλήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός της πενταετίας από την επέλευση του επιγενόμενου λόγου/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας) 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, καθώς δε συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Ως προς τη νομιμότοκη επιστροφή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 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 παρ. 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 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 του άρθρου 72 παρ. 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ:..... και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

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