



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/06/2022

Αριθμός απόφασης: 1396

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ της με αριθμό πρωτ./06.10.2021 αίτησης μερικής ανάκλησης α) της υπ' αριθ./21.12.2020 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (2^η τροποποιητική) για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθ. ειδοποίησης/22.02.2021

εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και β) της υπ' αριθ./21.12.2020 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (3^η τροποποιητική) για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθ. ειδοποίησης/22.02.2021 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομιμότοκης επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με τη πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./06.10.2021 αίτηση του προσφεύγοντος για τροποποίηση – μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2007 και επιστροφή νομιμοτόκως του παρακρατηθέντος φόρου.

Συγκεκριμένα, με την υπ' αρ./2020 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2007, ο προσφεύγων προσέθεσε α) στον κωδικό 659 [εισοδήματα που αποκτήσατε το 2006, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα αλλοδαπών Α.Ε. κτλ] του εντύπου Ε1, εισόδημα ύψους 11.432,80€, που αφορούσε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων, που έλαβε το 2018 και ανάγεται στο έτος 2006, δυνάμει της με αριθμό/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς και β) στον κωδικό 433 [φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ.4], ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 1.714,92€.

Με την υπ' αρ./2020 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2007, ο προσφεύγων προσέθεσε α) στον κωδικό 659 [εισοδήματα που αποκτήσατε το 2006, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα αλλοδαπών Α.Ε. κτλ] του εντύπου Ε1, εισόδημα ύψους 5.605,93€, που αφορούσε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω διαφοράς βαθμού, που έλαβε το 2019 και ανάγεται στο

έτος 2006, δυνάμει της με αριθμό/2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς και β) στον κωδικό 433 [φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ.4], ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 840,89€.

Ακολουθώντας, με την υπ' αρ. πρωτ./06.10.2021 αίτηση, ο προσφεύγων ανακάλεσε μερικώς τις ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2007, κατά το μέρος που αφορούν στα ποσά των 11.432,80€ και 5.605,93€, που έλαβε ως προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων και διαφοράς βαθμού, ζητώντας την νομιμότοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος συνολικού ποσού φόρου ύψους 2.555,81€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της, την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ της με αρ. πρωτ./06.10.2021 αίτησής του για τροποποίηση – μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2007, την αποδοχή της τροποποίησης – μερικής ανάκλησης αυτών και την επιστροφή νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος ποσού φόρου ύψους 2.555,81€ ισχυριζόμενος ότι:

1. Το επίδομα αλλοδαπής έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και για την κάλυψη κάθε δαπάνης στην οποία υποβάλλεται επιπρόσθετα ο αποσπώμενος στην αλλοδαπή υπάλληλος (μισθώματα, έξοδα εφοδιασμού και συντήρησης επίπλων, δαπάνες επισκευής, θέρμανσης ηλεκτρικής ενέργειας, διατροφής, κλπ).
2. Το επίδομα αλλοδαπής δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

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 με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 47 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: *«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 ίδιου νόμου (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, ωστόσο, με την 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι το επίδομα αλλοδαπής, ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο προβλέφθηκε, ελάμβαναν οι υπάλληλοι που υπηρετούσαν στην αλλοδαπή *«προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα...».*

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, ορίζεται ότι: *«Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν.2238/1994: *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 89, 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... 7. 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, με το άρθρο 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, και διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «... 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 (ΣτΕ3458/2001 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, με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του...».

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. Δ12Α 1148233 ΕΞ 2013/20.09.2013 έγγραφο της διεύθυνσης φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «1. Με την 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που κοινοποιήθηκε με την 1096766/4861-21/0016/ΠΟΛ1005/10-1-2003 διαταγή, έγινε δεκτό ότι η παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου αρχίζει από το χρονικό σημείο της επελεύσεως του γενόμενου λόγου (έκδοση δικαστικής απόφασης, ψήφιση νέου νόμου κ.λ.π) καθόσον προ του χρόνου αυτού δεν υπήρξε καν γεννημένη αξίωση επιστροφής του χρηματικού ποσού από το Δημόσιο... 4. Επομένως κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 θα ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος καθόσον η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο καταβολής των αναδρομικών αποδοχών».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με απόφαση του αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας αποσπάρθηκε στην πρεσβεία της Ελλάδας στα της και υπηρέτησε ως Αστυνομικός Σύνδεσμος, κατά το χρονικό διάστημα από 17/10/2005 – 16/10/2007.

Επειδή, με τη με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και τη με αριθμό/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί ασκηθείσας αγωγής του, του επιδικάσθηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων για το οικονομικό έτος 2007, ύψους 11.432,80€ που του καταβλήθηκε το έτος 2018 και δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο αυτοτελώς, στην υποβληθείσα υπ' αρ./21.12.2020 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007. Συγκεκριμένα στον κωδικό 659 [εισοδήματα που αποκτήσατε το 2006, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα αλλοδαπών Α.Ε. κτλ] συμπεριλήφθηκε το ποσό των 11.432,80€ και στον κωδικό 433 [φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ.4] το ποσό των 1.714,92€. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν.2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος για το οικονομικό έτος 2007 ποσού 1.714,92€.

Επίσης, με τη με αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και τη με αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί ασκηθείσας αγωγής του, του επιδικάσθηκε προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω διαφοράς βαθμού για το οικονομικό έτος 2007, ύψους 5.605,93€ που του

καταβλήθηκε το έτος 2019 και δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο αυτοτελώς, στην υποβληθείσα υπ' αρ./21.12.2020 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007. Συγκεκριμένα στον κωδικό 659 [εισοδήματα που αποκτήσατε το 2006, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα αλλοδαπών Α.Ε. κτλ] συμπεριλήφθηκε το ποσό των 5.605,93€ και στον κωδικό 433 [φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ.3 και στα καθαρά κέρδη της περ.4] το ποσό των 840,89€. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν.2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος για το οικονομικό έτος 2007 ποσού 840,89€.

Ακολούθως, την 06/10/2021 ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ. αίτησή του στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ για τροποποίηση – μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, ως προς τα ανωτέρω επιδόματα υπηρεσίας αλλοδαπής, προκειμένου αυτά να μην υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος και να του επιστραφούν νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέντα τα ποσά του φόρου που του παρακρατήθηκαν.

Επειδή, οι με αρ./21.12.2020 και/21.12.2020 συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα για φορολογητέα ύλη που αφορούσε σε διαφορά αποδοχών από επίδομα αλλοδαπής (προσαύξηση επιδόματος αλλοδαπής λόγω τέκνων και διαφοράς βαθμού) που του επιδικάστηκε με τις με αριθ./2018 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ήτοι τα εν λόγω χρηματικά ποσά (φορολογητέα ύλη) προέκυψαν πρώτη φορά λόγω των ως άνω αποφάσεων, που αποτελούν και τον επιγενόμενο λόγο από τον οποίο πηγάζει η υποχρέωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης. Η είσπραξη των υπό κρίση χρηματικών ποσών έλαβε χώρα κατά τα έτη 2018 και 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της με αριθ. πρωτ. αίτησης ανάκλησης των ανωτέρω δηλώσεων και έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου στις 06/10/2021, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου, σύμφωνα με το αρ. 19 παρ. 1 του ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αποζημιωτικού χαρακτήρα του επιδόματος αλλοδαπής και μη υποβολής του σε φόρο εισοδήματος, κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους 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, τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «... 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... 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, με το άρθρο 72 παρ. 16 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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/06.10.2021 αίτησης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 και έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου: «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 (MRO) 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.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και γίνεται αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 03/02/2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της προσαύξησης επιδόματος αλλοδαπής, λόγω τέκνων και διαφοράς βαθμού ύψους 17.038,73€ που έλαβε κατά τα έτη 2018 (ποσό 11.432,80€) και 2019 (ποσό 5.605,93€). Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ όπως διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του προσφεύγοντος και έντοκη επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου συνολικού ποσού 2.555,81€, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.