



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 02-01-2024

Αριθμός απόφασης: 21

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Φ.Ε.Κ. Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σχετικά με το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Στις υποβλήθηκε από το σύζυγο της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ. το αριθ. ηλεκτρονικό αίτημα, στη Δ.Ο.Υ. με το οποίο υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021**, που αφορούσαν στα εισοδήματα της συζύγου του και προσφεύγουσας, επικαλούμενος την Απόφαση 431/2023 του ΣτΕ (αποζημίωση ευρωβουλευτή-Ακύρωση της Ε2162/21 εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε.). Με τις προαναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις μεταφέρθηκαν εισοδήματα που είχαν δηλωθεί στον κωδικό 390 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) στον κωδικό 658 [Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρο 29 του Ν.3986/2011) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση].

Το αίτημα απαντήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στις ως ακολούθως: «Σας ενημερώνουμε ότι ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021, βάσει της Ε.2037/2023 εγκυκλίου. Όσον αφορά στις τροποποιητικές δηλώσεις των χρήσεων 2014, 2015 και 2016, η Υπηρεσία δεν μπορεί να προβεί σε εκκαθάριση, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022,Α' 206) εφεξής «ΚΦΔ», η τροποποιητική δήλωση για την ανάκληση

φορολογητέας ύλης υποβάλλεται εντός προθεσμίας πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, που αντιστοιχεί στη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή».

Στις ο σύζυγος της προσφεύγουσας με το με αριθ. αίτημα του, υπέβαλε ξανά στη Δ.Ο.Υ. τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών **2014, 2015 και 2016** (βάση της ΣΤΕ 431/2023 απόφασης), με τις οποίες όμως μετέφερε τα ποσά από τον κωδικό 390 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) στον κωδικό 782 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών κλπ).

Η Δ.Ο.Υ. απάντησε στο αίτημα αυτό με τη με αριθμό αρνητική απάντηση της υποστηρίζοντας ότι αναφορικά με τις τροποποιητικές δηλώσεις των χρήσεων 2014, 2015 και 2016, η Δ.Ο.Υ. δεν μπορεί να προβεί σε εκκαθάριση, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022,Α' 206) εφεξής «ΚΦΔ», η τροποποιητική δήλωση για την ανάκληση φορολογητέας ύλης υποβάλλεται εντός προθεσμίας πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, που αντιστοιχεί στη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω αρνητική απάντηση για τους ακόλουθους λόγους:

- Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ως προς τη φορολογική της κατοικία. Μη υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα.

- Όλο το θέμα του χαρακτηρισμού της αποζημίωσης που λαμβάνουν οι ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και της φορολόγησης αυτής έχει κριθεί με την υπ. αριθ. 431/2023 απόφαση της ΣτΕ και όλα αυτά τα εισοδήματα δηλώνονται στους κωδικούς 389-390 του εντύπου Ε1.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν 4987/2022, ο οποίος κωδικοποίησε το Ν 4174/2013, «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 μέσα στην προθεσμία 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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4987/2022 «..... 2. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. 3. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. 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.»

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: «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.

.....

7. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/2016 , 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 του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/22-07-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ.14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ

“1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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. Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν.2238/1994 προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεών του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, ΣΤΕ 1378/2006, ΣΤΕ 2950/2005, ΣΤΕ 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣΤΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ. Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των

φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.....”.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2037/26-05-2023

«Β) Περιεχόμενο

Με την παρούσα εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι, η καταβαλλόμενη, στους Ευρωβουλευτές της Ελλάδας από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αποζημίωση, για τα φορολογικά έτη 2021 και προηγούμενα, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ούτε στην κατ' **άρθρο 43Α** του ΚΦΕ ειδική εισφορά αλληλεγγύης, μετά την έκδοση της με αριθ. **431/2023** απόφασης του ΣΤΕ και παρέχονται οδηγίες για την υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων για τις περιπτώσεις που τα ποσά αυτά δηλώθηκαν και φορολογήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Επίσης, επισημαίνεται ότι η αποζημίωση αυτή, για τα φορολογικά έτη 2022 και επόμενα, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του **άρθρου 92** του ν. **5036/2023**.

Γ) Πεδίο Εφαρμογής

Η παρούσα αφορά φυσικά πρόσωπα Ευρωβουλευτές της Ελλάδας.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθ. **431/2023** απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας έγινε δεκτό ότι, προκειμένου η αποζημίωση (και η μεταβατική) που λαμβάνουν οι Έλληνες Ευρωβουλευτές από την Ευρωπαϊκή Ένωση (εφεξής Ε.Ε.), να υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος με βάση την εθνική νομοθεσία, κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης στο **άρθρο 12** παρ. 3 της απόφασης 2005/684/ΕΚ, ευχέρειας που έχει κάθε κράτος μέλος της Ε.Ε., ο Έλληνας νομοθέτης έπρεπε, σύμφωνα με τις αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, αλλά και της σαφήνειας και προβλέψιμης εφαρμογής των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων, όπως ιδίως εκείνων με τις οποίες επιβάλλονται φόροι, τέλη, εισφορές κ.λπ., τηρώντας, παράλληλα, την επιταγή του **άρθρου 78** παρ. 2 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος ή οποιοδήποτε οικονομικό βάρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε, να έχει θεσπίσει νέα, σαφή, ειδική διάταξη τυπικού νόμου εντασσόμενη στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (σκέψη 9). Περαιτέρω, το ΣΤΕ δέχθηκε ότι δεν υπήρχε στον ΚΦΕ ειδική διάταξη, η οποία να υπαγάγει την αποζημίωση (και τη μεταβατική) των Ευρωβουλευτών σε φορολογία

εισοδήματος από μισθωτή εργασία και η οποία για την ταυτότητα του λόγου δεν υπόκειται ούτε και στην κατ' άρθρο 43Α του ΚΦΕ ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (σκέψη 10). Κατόπιν των ανωτέρω έγινε δεκτό ότι η προσβαλλόμενη με την αίτηση ακύρωσης με αριθ. **E.2162/2021** εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 70/2021 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κατά το μέρος που αναφέρεται ότι «οι αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο αντιμετωπίζονται ως εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία αλλοδαπής προελεύσεως και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις», εισήγαγε το πρώτον αυτοτελή ρύθμιση κανονιστικού χαρακτήρα η οποία, θα έπρεπε να είναι ρύθμιση εντασσόμενη σε τυπικό νόμο (σκέψη 12) και κρίθηκε ότι η εγκύκλιος αυτή, το περιεχόμενο της οποίας παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρων 78 (παρ. 1 και 2) του Συντάγματος, δεν έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, αλλά έχει αναρτηθεί μόνο στο διαδίκτυο (στον ιστότοπο «ΔΙΑΥΓΕΙΑ») και έχει ήδη τύχει εφαρμογής, είναι μη νόμιμη, ανυπόστατη και ακυρωτέα για λόγους ασφάλειας δικαίου (σκέψη 14).

2. Με τη διάταξη της **παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 5036/2023**, προστέθηκε **παρ. 4 στο άρθρο 12 του ΚΦΕ**, με έναρξη ισχύος από το φορολογικό έτος 2022 και εφεξής (**παρ. 2 άρθρου 92 ν. 5036/2023**), με την οποία ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει και τις αποζημιώσεις και συντάξεις, τις οποίες λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές της Ελλάδας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης 2005/684/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Όπως προκύπτει από τη σχετική αιτιολογική έκθεση, η πιο πάνω διάταξη θεσπίστηκε προκειμένου να επιβληθεί με διάταξη τυπικού νόμου κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω με αριθ. **431/2023** απόφαση του ΣτΕ, φόρος εισοδήματος στις αποζημιώσεις που λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές και σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 19** σε συνδυασμό με τη διάταξη της **παρ. 1 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α' 206)** εφεξής «**ΚΦΔ**», η τροποποιητική δήλωση για την ανάκληση φορολογητέας ύλης υποβάλλεται, εντός προθεσμίας πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επίσης, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 42 του ΚΦΔ**, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του **ΚΦΔ**, που αντιστοιχεί στην φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Σύμφωνα με την περ. α' της **παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ** η προθεσμία των πέντε (5) ετών παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας εάν, μεταξύ άλλων, υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

4. Ενόψει των ανωτέρω, φορολογούμενοι οι οποίοι συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και προηγούμενων την αποζημίωση (και τη μεταβατική) που έλαβαν ως Ευρωβουλευτές της Ελλάδας από την Ευρωπαϊκή Ένωση, κατ' εφαρμογή της απόφασης 2005/684/ΕΚ, ως φορολογητέο εισόδημα, δύνανται να υποβάλλουν στις Δ.Ο.Υ., τροποποιητικές δηλώσεις, για τα φορολογικά έτη για τα οποία δεν έχει παρέλθει η κατά τα ανωτέρω αναφερόμενη προθεσμία για την υποβολή τους και αντιστοίχως δεν έχει παραγραφεί η αξίωσή τους για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις υποβάλλονται με τη συμπλήρωση των ποσών αυτών στους κωδικούς 781-782 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1). Αντιστοίχως, στις περιπτώσεις για τις οποίες έχουν υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις στις Δ.Ο.Υ. για τις οποίες η σχετική αξίωση επιστροφής δεν έχει υποκύψει σε παραγραφή και δεν έχουν ακόμα εκκαθαρισθεί ή έχει υποβληθεί δήλωση με επιφύλαξη ως προς τη φορολόγηση των ανωτέρω ποσών η οποία δεν έχει απορριφθεί ρητά, οι δηλώσεις αυτές εκκαθαρίζονται με τη μεταφορά των ποσών αυτών από τους κωδικούς 389-390 στους κωδικούς 781-782 του εντύπου Ε1.

5. Οι κατά τα ανωτέρω αναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις εκκαθαρίζονται αμελλητί. Επισημαίνεται ότι για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέχρι το τέλος του έτους 2023 για το φορολογικό έτος 2017, το σχετικό δικαίωμα για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου παραγράφεται στο τέλος του έτους 2024. Για τις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί για το φορολογικό έτος 2016, τροποποιητική δήλωση εντός του έτους 2022, στην οποία τα ποσά αυτά αναγράφονταν στους κωδικούς 389-390 και υποβληθεί εντός του έτους 2023 νέα τροποποιητική δήλωση, στην οποία τα ποσά αναγράφονται στους κωδικούς 781-782, το σχετικό δικαίωμα για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου παραγράφεται σε κάθε περίπτωση στο τέλος του έτους 2023.

6. Επισημαίνεται ότι για τα φορολογικά έτη 2022 και επόμενα, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 2 της παρούσας, τα υπόψη ποσά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και αναγράφονται στους κωδικούς 389-390 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επιλέγοντας ως χώρα προέλευσης, τη χώρα προσωρινής διαμονής κατά τον χρόνο άσκησης των καθηκόντων του Ευρωβουλευτή. Αντίστοιχα, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε υπέρ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου συμπληρώνεται στους κωδικούς 651-652 του ως άνω εντύπου, με επιλογή της ένδειξης «Λοιπές περιπτώσεις» (σχετ. **A.1042/2023** απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, Β 2121), προκειμένου να πιστωθεί σύμφωνα με το **άρθρο 9** του ΚΦΕ και να τηρείται η προϋπόθεση της παρ. 3 του άρθρου 12 της απόφασης 2005/684/ΕΚ περί αποφυγής διπλής φορολόγησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα (μέσω του συζύγου της) υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την εκκαθάριση

της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Στην εν λόγω δήλωση η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε το ποσό των αποδοχών της, από την ιδιότητά της ως ευρωβουλευτής της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και στον κωδικό 652 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» το ποσό του φόρου που κατέβαλε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα.

Ακολούθως, και μετά την έκδοση της επικαλούμενης με αριθμό 431/2023 απόφασης του ΣΤΕ, η προσφεύγουσα (μέσω του συζύγου της) υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, μεταφέροντας το ποσό που είχε αναγράψει στον κωδικό 390 στον κωδικό 658 [Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρο 29 του Ν.3986/2011) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση], και μηδενίζοντας το ποσό που είχε δηλώσει στον κωδικό 652. Η Δ.Ο.Υ. με την από/2023 απάντηση της αρνήθηκε να εκκαθαρίσει τη δήλωση της αυτή λόγω παρέλευσης πενταετίας για υποβολή ανακλητικής δήλωσης.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα (μέσω του συζύγου της) υπέβαλε την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, μεταφέροντας το ποσό που είχε αναγράψει στον κωδικό 390 στον κωδικό 782 [Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, εφάπαξ ασφαλιστικών οργανισμών κλπ], και μηδενίζοντας το ποσό που είχε δηλώσει στον κωδικό 652. Η Δ.Ο.Υ. με την από απάντηση της αρνήθηκε να εκκαθαρίσει τη δήλωση της αυτή λόγω παρέλευσης πενταετίας για υποβολή ανακλητικής δήλωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε την, ζητά την αφαίρεση ποσού που έχει ήδη περιληφθεί στον κωδικό 390 του εντύπου Ε1, γεγονός που συνεπάγεται μείωση της φορολογητέας ύλης, η υποβολή δε αυτής τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2015 ξεκινούσε από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι το 2016 και ολοκληρωνόταν την 31-12-2021.

Επειδή, η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2015 έλαβε χώρα μετά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο (.....), σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και εγκυκλίους δεν δύναται να γίνει αποδεκτή.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**) ενδικοφανούς προσφυγής, της, με **ΑΦΜ**,

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
του Τμήματος Α7- Επανεξέτασης

MABINIDΟΥ 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.