



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/07/2023

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

Αριθμός απόφασης: e551

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ της με αρ. πρωτ. / / 5621/22.12.2022 αίτησης - δήλωσης ανάκλησης συμπληρωματικής δήλωσης

φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

Επί της από 24/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων, αστυνομικός της ΕΛ.ΑΣ. αποσπάστηκε από 05/10/2008 έως και 04/10/2010 με απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, προκειμένου να υπηρετήσει στην αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Κοσσυφοπέδιο. Για το εν λόγω διάστημα περιεκόπη από το καταβληθέν στον προσφεύγοντα επίδομα αλλοδαπής το ποσό που αυτός ελάμβανε ως αποζημίωση (επίδομα συντήρησης αποστολής) από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Με την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, που εκδόθηκε κατόπιν της από 29/10/2010 αγωγής του προσφεύγοντος, το Ελληνικό Δημόσιο υποχρεώθηκε να του καταβάλει για το χρονικό διάστημα 05/10/2008 - 04/10/2010 ποσό 52.090,00€ νομιμοτόκως. Σύμφωνα με την από 23/11/2021 βεβαίωση αποδοχών του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, για το έτος 2009 του καταβλήθηκε στο έτος 2020 επίδομα αλλοδαπής καθαρού ποσού 23.529,42€ και του παρακρατήθηκε αυτοτελώς φόρος 15% ύψους 3.529,41€.

Με τη με αριθμό/03.01.2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 (πίνακας 6 περ.3) «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2009, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο» ποσό 23.529,42€ και στον κωδικό 433 (πίνακας 6 περ.5) «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3» ποσό 3.529,41€. Ακολούθως με τη με αριθμό/...../5621/22.12.2022 αίτηση - δήλωση ανάκλησης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ο προσφεύγων ζήτησε την ανάκληση της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσής του, υποστηρίζοντας ότι το επίδομα αλλοδαπής απαλλάσσεται του φόρου και την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου ύψους 3.529,41€ νομιμοτόκως. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ της με/...../5621/22.12.2022 αίτησης - δήλωσης ανάκλησης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) να γίνει δεκτή η εν λόγω δήλωση ανάκλησης και γ) να του επιστραφεί νομιμότοκα ο φόρος που παρακρατήθηκε αχρεώστια επί της εισπραχθείσας απ' αυτόν διαφοράς αποζημίωσης λόγω παράνομης παρακράτησης ποσού επί του επιδόματος αλλοδαπής.

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, οριζόταν ότι: «*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 το άρθρο 47 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, οριζόταν 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 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 ίδιου νόμου, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, οριζόταν 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%). Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή...*».

Επειδή, ωστόσο, με την υπ' αριθ. 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, 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 τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 70 του ΚΦΔ 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 1η.1.2014, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα μέχρι τότε ισχύοντα».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 7 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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 την ΠΟΛ.1172/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης και διευκρινίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν.4174/2013, Α' 170), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση (παρ.1). Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα (παρ.2). Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης (παρ.3). 2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 3. Στις διατάξεις του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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. 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 εππαμ., 4075/ 2012, ΣΤΕ 425/2017 εππαμ., ΣΤΕ 845/2017 -7/2017, ΣΤΕ 1751/2017 εππαμ.), 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 είσπραξης του... Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τη με αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών έγινε δεκτή η από 29/10/2010 αγωγή του προσφεύγοντος. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο υποχρέωσε το Ελληνικό Δημόσιο να καταβάλει στον προσφεύγοντα νομιμοτόκως από την επίδοση της αγωγής, το ποσό των 52.090,00€ που αντιστοιχεί στη διαφορά αποζημίωσης λόγω παράνομης παρακράτησης επί του επιδόματος αλλοδαπής ποσού που αντιστοιχούσε στο επίδομα συντήρησης αποστολής που του χορηγούνταν παράλληλα από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για το χρονικό διάστημα 05/10/2008 – 04/10/2010 κατά το οποίο

αυτός υπηρέτησε στην Αστυνομική Αποστολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο Κοσσυφοπέδιο, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν.2685/1999. Συγκεκριμένα για το χρονικό διάστημα 01/01/2009 έως 31/12/2009 του επιδικάστηκε το ποσό των 27.045,31€. Σύμφωνα με την από 23/11/2021 βεβαίωση αποδοχών του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, η εν λόγω Υπηρεσία κατέβαλε στον προσφεύγοντα το επιδικασθέν ποσό επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής (αφαιρουμένων των κρατήσεων) ύψους 23.529,42€ παρακρατώντας φόρο 15% επί αυτού, ήτοι ποσό ύψους 3.529,41€ που αφορά το έτος 2009. Ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ./03.01.2022 τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, για τις αναδρομικές αποδοχές που έλαβε, σύμφωνα με την από 23/11/2021 βεβαίωση αποδοχών του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας, το έτος 2020 ως επίδομα αλλοδαπής δυνάμει της με αριθ./2017 απόφασης του Πρωτοδικείου Αθηνών και εκδόθηκε το με αρ. ειδ./2022 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος. Ακολούθως, στις 22/12/2022, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ τη με αρ. πρωτ./...../5621 αίτηση – δήλωση για ανάκληση της παραπάνω συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.

Επειδή, η με αρ./03.01.2022 συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος, υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα για φορολογητέα ύλη που αφορούσε σε διαφορά αποζημίωσης από επίδομα αλλοδαπής που του επιδικάστηκε με τη με αριθ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ήτοι το εν λόγω χρηματικό ποσό (φορολογητέα ύλη) προέκυψε πρώτη φορά λόγω της ως άνω απόφασης, που αποτελεί και τον επιγενόμενο λόγο από τον οποίο πηγάζει η υποχρέωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης. Η είσπραξη του χρηματικού ποσού έλαβε χώρα το έτος 2020.

Επειδή, ο προσφεύγων προέβη στην υποβολή της με αριθ. πρωτ./...../5621 αίτησης ανάκλησης της ανωτέρω δήλωσης και επιστροφής του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου στις 22/12/2022, ήτοι εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το αρ. 70 παρ. 10 του ΚΦΔ.

Κατά συνέπεια, βάσει των κριθέντων με την ΣτΕ 1840/2015 και σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι επί του επιδόματος αλλοδαπής καθαρού ποσού 23.529,42€ που έλαβε το 2020 και αφορούσε το έτος 2009, παρακρατήθηκε φόρος ποσού 3.529,41€, που δεν οφειλόταν, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την έντοκη επιστροφή

Επειδή, με το άρθρο 42 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «**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. 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...**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ανωτέρω Κώδικα 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 μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον 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 70 παρ. 13 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «**Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) ΑΥΟ, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. Α.1153/2022 (ΦΕΚ Β' 5635/02.11.2022) ΑΥΟ και ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της με αριθ. πρωτ./...../5621/22.12.2022 αίτησης ανάκλησης, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά φόρο εισοδήματος, ορίζεται ότι: «... Άρθρο 2. 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 πράξεων 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. Άρθρο 3. Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας 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 δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4. Άρθρο 4. 1. Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014...». Κατ' εξαίρεση και για ένα έτος από την ημερομηνία δημοσίευσης της Α.1153/2022 (ΦΕΚ Β' 5635/02.11.2022) ΑΥΟ, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 19/2014 και Β'113/2014) 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 τέσσερις (4) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014.

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. ΣΕΡΡΩΝ, 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 ΚΦΔ, 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 προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και γίνεται αποδεκτό.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 24/03/2023 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ νέας εκκαθάρισης και προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2010 και νομιμότοκτης επιστροφής στον προσφεύγοντα ποσού φόρου 3.529,41€ ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος, 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 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.