



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 18/01/2018

Αριθμός απόφασης : 527

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου, οδός αρ., κατά : **α)** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί του με αριθμ. πρωτ./2017 αιτήματος του προσφεύγοντος περί νέας εκκαθάρισης-διόρθωσης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009, 2010 & 2011 και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 4.812,99 € και **β)** των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 & 2011 του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20.9.2017 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.:....., 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 :

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων ως αξιωματικός του Στρατού Ξηράς από το έτος 2008 έως και το έτος 2010 υπηρέτησε στο Συμμαχικό Στρατηγείο του NATO στην και έλαβε την ειδική αποζημίωση εξωτερικού (επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής) επί της οποίας έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, για το έτος 2008 (οικον. έτος 2009) το ποσό των 4.249,38 €, για το έτος 2009 (οικον. έτος 2010) το ποσό των 13.155,74 € και για το έτος 2010 (οικον. έτος 2011) το ποσό των 11.102,42 € (ήτοι συνολικό ποσό παρακρατηθέντων φόρων 28.507,54 €) .

Στις 28.12.2012 ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό κατάθεσης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικον. ετών 2009, 2010 & 2011, με αριθμούς ειδοποίησης, & αντιστοίχως, αιτούμενος την επιστροφή των παρακρατηθέντων φόρων επί της ειδικής αποζημίωσης εξωτερικού (επίδομα αλλοδαπής) καθόσον η φορολόγησή της δεν ήταν νόμιμη. Ειδικότερα αιτήθηκε το ποσό των 6.320,65 €, για το έτος 2008 (οικον. έτος 2009) το ποσό των 6.102,41 € για το έτος 2009 (οικον. έτος 2010) και το ποσό των 11.271,49 €, για το έτος 2010 (οικον. έτος 2011), ήτοι το συνολικό ποσό των 23.694,55 €.

Με τη με αριθμό/28.9.2016 Απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πατρών δέχτηκε την ως άνω προσφυγή, αναγνωρίζει ότι η αποζημίωση εξωτερικού που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2685/1999 κατά τα πιο πάνω οικον. έτη δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και διατάσσει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος και την επιστροφή σ' αυτόν φόρου εισοδήματος ποσού είκοσι τριών χιλιάδων εξακοσίων ενενήντα τεσσάρων ευρώ και πενήντα πέντε λεπτών (23.694,55 €) -το ποσό που αιτήθηκε- ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, δηλαδή ποσό μικρότερο του παρακρατηθέντος ποσού των είκοσι οκτώ χιλιάδων πεντακοσίων επτά ευρώ και πενήντα τεσσάρων λεπτών (28.507,54 €) .

Η Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών συμμορφούμενη με το διατακτικό της ως άνω απόφασης, προέβη σε νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω οικ. ετών βάσει των οποίων επεστράφη ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό των 23.694,55 € που επιδικάστηκε (με την εν λόγω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών) το οποίο επιμερίστηκε ως εξής :

- α) για το οικον. έτος 2009 (ημερολογιακό έτος 2008) επεστράφη το ποσό των 4.249,38 €,
- β) για το οικον. έτος 2010 (ημερολογιακό έτος 2009) επεστράφη το ποσό των 13.155,74 €, και
- γ) για το οικον. έτος 2011 (ημερολογιακό έτος 2010) επεστράφη το ποσό των 6.289,43 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών τη με αριθμ./2017 αίτηση στην οποία αναγράφονται :

« ...έχει εκδοθεί η υπ΄ αριθμ. 1004/2016 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πάτρας (Τμήμα 2^ο Μονομελές) σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι η αποζημίωση εξωτερικού που μου καταβλήθηκε κατά τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και 2011 δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Ως αποτέλεσμα, ο φόρος αυτός θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς και θα πρέπει να μου επιστραφεί νομιμοτόκως από τις 28.12.2012.

Στη σκέψη έξι (6) η δικαστική απόφαση αναφέρει ότι αχρεωστήτως κατέβαλλα στο Δημόσιο το συνολικό ποσό των 28.507,54 ευρώ, αναγνωρίζοντας την ως άνω οφειλή του Δημοσίου απέναντί μου. Εκ παραδρομής, ωστόσο, αιτήθηκα την επιστροφή του ποσού των 23.694,55 ευρώ, ποσό το οποίο εν τέλει μου επιδικάστηκε και μου καταβλήθηκε, σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία.

Δεδομένου ότι, αφενός κατά τη διενέργεια της εκκαθάρισης, που πραγματοποιήσατε, προκύπτει ότι το Δημόσιο μου οφείλει ποσόν υπερβάλλον κατά 4.812,99 ευρώ από αυτό, που μου καταβλήθηκε (23.694,55 ευρώ) και αφετέρου το ίδιο το Δικαστήριο με την απόφασή του, αναγνώρισε την ως άνω οφειλή, παρακαλώ όπως διευθετηθεί το αίτημά μου και μου επιστραφεί το ορθό ποσό των 28.507,54 ευρώ, το οποίο αχρεωστήτως κατέβαλα στο Ελληνικό Δημόσιο, αντί για το ποσόν των 23.694,55 ευρώ, το οποίο μου επεστράφη, ήτοι μου καταβληθεί η διαφορά των τεσσάρων χιλιάδων οκτακοσίων δώδεκα ευρώ και ενενήντα εννέα λεπτών (4.812,99 ευρώ).

Άλλωστε, τα ποσά αυτά προκύπτουν ξεκάθαρα από επίσημα έγγραφα.....

Ως εκ τούτου, παρακαλώ να προβείτε σε νέα εκκαθάριση –διόρθωση και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των τεσσάρων χιλιάδων οκτακοσίων δώδεκα ευρώ και ενενήντα εννέα λεπτών (4.812,99 €) όπως υποχρεούσθε ».

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών του ως άνω (αριθμ. πρωτ. 57816/29.5.2017) αιτήματος του προσφεύγοντος, δεν έγινε δεκτό το ως άνω αίτημά του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, να γίνει δεκτό το ως άνω (αριθμ. πρωτ./2017) αίτημά του, και να του επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό των 4.812,99 €, (ήτοι τη διαφορά του παρακρατηθέντος ποσού των 28.507,54 € και του ποσού 23.694,55 € που αιτήθηκε και επιδικάστηκε), νομιμοτόκως από την ημέρα που η καταβολή κατέστη απαιτητή, άλλως από την ημερομηνία καταθέσεως της αίτησης και μέχρι εξοφλήσεως, προβάλλοντας τα εξής:

- Κατόπιν ασκηθείσας προσφυγής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Πατρών εκδόθηκε η από 28.9.2016 απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αναγνωρίζει ότι η αποζημίωση εξωτερικού που του καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2685/1999 κατά τα έτη 2008, 2009 και 2010 δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και διατάσσει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του και την επιστροφή σ΄ αυτόν φόρου εισοδήματος ποσού είκοσι τριών χιλιάδων εξακοσίων ενενήντα τεσσάρων ευρώ και πενήντα πέντε λεπτών (23.694,55 €) . Ωστόσο, στη σκέψη έξι (6) της

ανωτέρω δικαστικής απόφασης αναφέρεται ρητώς ότι κατέβαλε αχρεωστήτως το συνολικό ποσό των 28.507,54 €.

- Η ειδική αποζημίωση εξωτερικού έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα και δεν αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 §1 του Συντάγματος και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Γι' αυτό και η αυτοτελής φορολόγηση του ως άνω επιδόματος και ο παρακρατηθείς φόρος, αχρεωστήτως καταβλήθηκε στο Δημόσιο και ως εκ τούτου πρέπει να του επιστραφεί. (ΣτΕ 1840/2013).
- Το δικαίωμα του φορολογουμένου για ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους είτε εντός του χρόνου παραγραφής της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, δηλαδή σε πέντε χρόνια από το τέλος του έτους που έπρεπε να υποβληθεί η αντίστοιχη φορολογική δήλωση. Και αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.
- Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 6 του ν.2362/95 η παραγραφή κατά του Δημοσίου στην περίπτωση αναγνώρισης με τελεσίδικη δικαστική απόφαση είναι πενταετής, επομένως δεν έχει παρέλθει στην εν λόγω περίπτωση η προθεσμία παραγραφής, διότι η τελεσίδικη απόφαση εκδόθηκε στις 28.9.2016.

Σημειώνεται ότι στο κεφάλαιο «ΑΙΤΗΤΙΚΟ» της υπό κρίση προσφυγής, ο προσφεύγων αιτείται τη νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 & 2011, καθ' ο μέτρο αφορά την επιμέτρηση της ειδικής αποζημίωσης εξωτερικού (επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής) στον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς και της εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 18 ν.3758/2009 και άρθρο 29 ν.3986/2011 αντιστοίχως) και την επιστροφή αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων..

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων από το έτος 2008 έως και το έτος 2010 υπηρέτησε στο Συμμαχικό Στρατηγείο του ΝΑΤΟ στην Ιταλία και έλαβε την ειδική αποζημίωση εξωτερικού (επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής) επί της οποίας έγινε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, για το έτος 2008 (οικον. έτος 2009) το ποσό των 4.249,38 €, για το έτος 2009 (οικον. έτος 2010) το ποσό των 13.155,74 € και για το έτος 2010 (οικον. έτος 2011) το ποσό των 11.102,42 € (ήτοι συνολικό ποσό παρακρατηθέντων φόρων 28.507,54 €) .

Επειδή, στις 28.12.2012 ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 & 2011, αιτούμενος την επιστροφή των παρακρατηθέντων φόρων επί της ειδικής αποζημίωσης εξωτερικού (επίδομα αλλοδαπής) καθόσον η φορολόγηση της δεν ήταν νόμιμη. Ειδικότερα αιτήθηκε το ποσό των 6.320,65 € για το έτος 2008 (οικον. έτος 2009) το ποσό των 6.102,41

€ και για το έτος 2009 (οικον. έτος 2010) και το ποσό των 11.271,49 € για το έτος 2010 (οικον. έτος 2011) ήτοι το συνολικό ποσό των 23.694,55 €, δηλαδή ποσό μικρότερο του παρακρατηθέντος ποσού των είκοσι οκτώ χιλιάδων πεντακοσίων επτά ευρώ και πενήντα τεσσάρων λεπτών (28.507,54 €) .

Επειδή, επί της ασκηθείσας αγωγής, εκδόθηκε η με αριθμό/28.9.2016 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών –Τμήμα 2^ο Μονομελές, με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε την προσφυγή, αναγνώρισε ότι η αποζημίωση εξωτερικού που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2685/1999 κατά τα πιο πάνω οικον. έτη δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και διέταξε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος και την επιστροφή σ' αυτόν φόρου εισοδήματος ποσού είκοσι τριών χιλιάδων εξακοσίων ενενήντα τεσσάρων ευρώ και πενήντα πέντε λεπτών (23.694,55 €) -το ποσό που αιτήθηκε- ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Επειδή, στη σκέψη πέντε (5) της ανωτέρω δικαστικής απόφασης αναφέρεται ρητώς ότι « όπως προκύπτει από τις από 03.3.2009 και 08.3.2010 ταμειακές βεβαιώσεις της Διαχείρισης Αποζημιώσεων Εξωτερικού της Αεροπορίας και της από 31.01.2011 βεβαίωση του Κεντρικού Διαχειριστή της Πολεμικής Αεροπορίας έλαβε κατά τα πιο πάνω έτη αντιστοίχως ποσά ανερχόμενα με τις διάφορες κρατήσεις σε 28.329, 17 , 97.941,44 και 31.006,99 ευρώ ως αποζημίωση εξωτερικού Τα ποσά δε αυτά φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 15% και οι φόροι, ποσών 4.249,38 13.155,74 και 11.102,42 (και συνολικά 28.507,54) ευρώ παρακρατήθηκαν κατά την καταβολή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 4 του ν.2238/94.....Ήδη με την κρινόμενη προσφυγή , ο προσφεύγων ζητάκαι την νομιμότοκη επιστροφή ποσών 6.320,65, 6.102,41 και 11.271,49 (και συνολικά 23.694,55) ευρώ.....».

Επειδή περαιτέρω, στη σκέψη έξι (6) της ανωτέρω δικαστικής απόφασης αναφέρεται ρητώς ότι «σύμφωνα με τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικάη αποζημίωση που έλαβε ο προσφεύγωνλόγω της υπηρεσίας του κατά έτη 2008, 2009 και 2010 στην αλλοδαπή, δεν είναι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος..... και ο παρακρατηθείς φόρος, ύψους σύμφωνα με το αιτηθέν ποσό 23.694,55 ευρώ δεδομένου ότι το Δικαστήριο δεν έχει εξουσία να επιδικάσει πέραν του αιτηθέντος, πρέπει, λόγω της αχρεώστητης καταβολής του, να επιστραφεί στον προσφεύγοντα».

Επειδή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Δικαστικό Γραφείο Πατρών, με το από 3.01.2017 και με αριθμ πρωτ./2017 έγγραφό του - απάντηση στο με αριθμ. πρωτ./2016 ερώτημα της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών σχετικά με τον τρόπο συμμόρφωσης στο διατακτικό της ως άνω υπ' αριθ./2016 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, αναφέρει ότι : «το Δικάσαν Δικαστήριο με την ως άνω απόφασή του διέταξε τη νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος και την επιστροφή σ αυτόν φόρου εισοδήματος ποσού 23.694,55 ευρώ,.....ως την πλήρη εξόφληση, κάνοντας μνεία μάλιστα ότι δεν έχει εξουσία να επιδικάσει ποσό πέραν του αιτηθέντος

και χωρίς να προβεί σε οποιοδήποτε επιμερισμό κατ' έτος των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, η Υπηρεσία σας οφείλει να συμμορφωθεί στην ως άνω απόφαση αποδίδοντας στο φορολογούμενο το ποσό που του επιδικάστηκε και μόνο. Το γεγονός ότι ο επιμερισμός του ποσού κατ' έτη από τον προσφεύγοντα διαφοροποιείται από τα ποσά τα οποία προκύπτουν κατά την εκκαθάριση, δεν δημιουργεί το οποιοδήποτε πρόβλημα συμμόρφωσης, αφού το διατακτικό της απόφασης δεν εμπεριέχεται σχετική διάταξη, ούτε το Δικάσαν Δικαστήριο επιδικάζει ποσό κατ' έτος».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών συμμορφούμενη με το διατακτικό της ως άνω απόφασης και λαμβάνοντας υπόψη το εν λόγω έγγραφο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Δικαστικού Γραφείου Πατρών, προέβη σε νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010 & 2011 και εξέδωσε τα με αριθμ. ειδοπ. 1, 2 & 3 αντιστοίχως και με ημερομηνία έκδοσης 02.02.2017 εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. βάσει των οποίων προέκυψε προς επιστροφή το ποσό των 23.694,55 € που επιδικάστηκε (με την εν λόγω απόφαση) το οποίο επιμερίστηκε ως εξής :

- α) για το οικον. έτος 2009 (ημερολογιακό έτος 2008) επεστράφη το ποσό των 4.249,38 €,
- β) για το οικον. έτος 2010 (ημερολογιακό έτος 2009) επεστράφη το ποσό των 13.155,74 €, και
- γ) για το οικον. έτος 2011 (ημερολογιακό έτος 2010) επεστράφη το ποσό των 6.289,43 €.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

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, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 72 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84§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. 1172/14-11-2017 Εγκύκλιο Διαταγή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης», διευκρινίζονται 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.

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, προϊσχύουσες 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 (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 μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

6. Οδηγίες για την υποβολή εκπρόθεσμων ανακλητικών (τροποποιητικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και προηγούμενων δόθηκαν με την ΠΟΛ.1174/14.7.2014 εγκυκλιό 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./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, εν προκειμένω υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα αίτημα περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης - διόρθωσης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2009, 2010 και 2011 και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού των 4.812,99 €, (ήτοι τη διαφορά του παρακρατηθέντος ποσού των 28.507,54 € και του ποσού 23.694,55 € που αιτήθηκε και επιδικάστηκε),

την 29.5.2017 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτό οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την επιστροφή της έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν. 3833/2010 οικον. ετών 2009 και 2010 καθώς επίσης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 οικον. έτους 2011, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων καθ' ο μέτρο αφορά την επιμέτρηση της ειδικής αποζημίωσης εξωτερικού (επιδόματος υπηρεσίας αλλοδαπής) στον υπολογισμό αυτών, πλην όμως τα εν λόγω δεν τα αιτήθηκε με τη με αριθμ. πρωτ./2017 υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών αίτηση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20.9.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.:.....

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ANNA MARTINH

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.