



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 04/05/2015

Αριθμός απόφασης: 1786

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210 9578520

**ΦΑΞ** : 210 9531321

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των ... ..., ΑΦΜ ..., και ... ..., ΑΦΜ ..., κατοίκων ΣΕΡΡΩΝ, οδός ..., κατά: α) των υπ' αριθ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2009, β) των υπ' αριθ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2010, γ) των υπ' αριθ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2011, και δ) των υπ' αριθ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Τις υπ' αριθ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2009, β) τις υπ' αριθ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2010, γ) τις υπ' αριθ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2011, και δ) τις υπ' αριθ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 24/04/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των ... και ... ..., 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 τις με αριθμ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2009, δεν έγινε δεκτό το αίτημά τους περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.
- Με τις με αριθμ. πρωτ. .../16-2-2015 και .../16-2-2015 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2010, δεν έγινε δεκτό το αίτημά τους περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.
- Με τις με αριθμ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2011, δεν έγινε δεκτό το αίτημά τους περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.
- Με τις με αριθμ. πρωτ. .../16-12-2014 και .../16-12-2014 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επί των από 16/12/2014 τροποποιητικών/ ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων, οικονομικού έτους 2012, δεν έγινε δεκτό το αίτημά τους περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και

επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι ως άνω τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις αφορούν τη μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος κατά τα ποσά που αντιστοιχούν στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού ύψους:

- i. 5.768,00 € για τον προσφεύγοντα και 10.300,00 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2009,
- ii. 24.720,00 € για τον προσφεύγοντα και 24.720,00 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2010,
- iii. 10.284,69 € για τον προσφεύγοντα και 10.314,89 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2011 και
- iv. 9.707,76 € για τον προσφεύγοντα και 9.707,76 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2012,

ως μη υποκείμενα σε φορολογία. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε στα οικονομικά έτη 2009 και 2010 αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού 865,20 € για τον προσφεύγοντα και 1.545,00 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2009, και φόρος ύψους 3.708,00 € για τον προσφεύγοντα και 3.708,00 € για την προσφεύγουσα, για το οικονομικό έτος 2010. Τα ποσά, που αφορούν τα οικονομικά έτη 2011 και 2012, αντιστοιχούν σε ποσοστό 50% του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού, το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Το ανωτέρω επιμίσθιο εξωτερικού χορηγήθηκε στους προσφεύγοντες για κάλυψη δαπανών λόγω υπηρετήσής τους, κατά τα ως άνω οικονομικά έτη, ως εκπαιδευτικοί αποσπασμένοι από το Υπουργείο Παιδείας στην ....

Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ απέρριψε το αίτημα των προσφευγόντων καθόσον:

1. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/94 αναφέρεται ότι: «αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικονομικού έτους».
2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 § 1 του Ν.2238/94 «εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά κάθε παροχή που αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 47 § 3 του ίδιου νόμου, «Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες 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 Σύννομοσπονδίας 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 καθώς και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3842/2010, καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 14 § 4 του Ν.2238//94, σύμφωνα με το οποίο «Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου, ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών» και

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 7 του Ν. 2238/94 «Η απαίτηση κατά του Δημοσίου επιστροφής καταβληθέντος φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης. Αν η δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα, ο χρόνος παραγραφής είναι και πάλι τριετής, αλλά υπολογίζεται από το χρόνο που η δήλωση αυτή έπρεπε να υποβληθεί, σύμφωνα με τις προθεσμίες που ορίζονται από τις οικείες διατάξεις του ΚΦΕ ή τις τυχόν παρατάσεις, όπως έχουν ορισθεί με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. 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 οποιοδήποτε τρόπο αποδοχής της.»

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω απορριπτικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011 και 2012, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος αναλογούντος φόρου ισχυριζόμενοι ότι:

1. Από συγγνωστή πλάνη δηλώθηκαν τα ως άνω ποσά ως φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
2. Το επίδομα αλλοδαπής, και ειδικότερα το επιμίσθιο εξωτερικού, χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης και δεν υπόκειται σε φόρο γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα.
3. Το ανωτέρω επίδομα δεν έχει το χαρακτήρα του εισοδήματος αλλά αποζημιώσεως για την αντιστάθμιση δαπανών, και ως εκ τούτου δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια των άρθρων 4§5, 78 §§1,4 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ.1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
4. Με βάση το άρθρο 135 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (ν.2594/1998), το άρθρο 1 και 17 του ν.2685/1999 και την υπ' αριθμ. 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγήθηκε για την κάλυψη δαπανών λόγω αντιμετώπισης του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή.
5. Στο άρθρ.45 παρ.4 του ν. 2238/1994 γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, χωρίς όμως

αυτό να σημαίνει ότι αυτή είναι αποκλειστική.

**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 66 του ν. 4174/2013, (όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και ισχύει από 01/01/2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαρ. Δ2), 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** το ειδικό επιμέτριο εξωτερικού καταβάλλεται στους εκπαιδευτικούς που αποσπώνται στο εξωτερικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2413/1996, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 (όπως προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 10 του ν. 2459/97 (ΦΕΚ Α'54) και ίσχυσε σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 40 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.1997 έως και 31.12.2009) «το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 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 15%».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 47 παρ. 3 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 24 παρ. 5 περ. α' του ν. 3867/2010 (ΦΕΚ Α 128) και ίσχυσε σύμφωνα με την παρ. 15 του άρθρου 21 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α'66) από 01.01.2010 μέχρι 31.12.2011) «αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το 50% των αποδοχών που λαμβάνουν λόγω της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό, με εξαίρεση τις προσαυξήσεις κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στην αποζημίωση υπηρεσίας αλλοδαπής».

**Επειδή** η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, έκρινε το άρθρ. 14 παρ. 4 του ν. 2238/94 περί αυτοτελούς φορολόγησης με συντελεστή 15% του επιδόματος αλλοδαπής, που θεοπίστηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2594/1998) και ελάμβαναν, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.2685/1999, μεταξύ άλλων, και οι πολιτικοί υπάλληλοι του Δημοσίου, όταν μετέβαιναν στο εξωτερικό με εντολή του για εκτέλεση υπηρεσίας ή με ειδική αποστολή.

**Επειδή**, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« ...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν 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. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης ».

**Επειδή,** στην υπό κρίση περίπτωση, το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού καταβλήθηκε στους προσφεύγοντες, ως εκπαιδευτικούς αποσπασμένους σε Ελληνικό Σχολείο στη ..., σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 2413/1996, ενώ το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται, βάσει των διατάξεων του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών και του Ν. 2685/1999, σε διαφορετικές κατηγορίες υπαλλήλων. Σημειωτέον, επίσης, ότι, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι αποσπασμένοι στο εξωτερικό εκπαιδευτικοί διαφοροποιούνται από τους λοιπούς δημόσιους υπαλλήλους, ακριβώς διότι οι εν λόγω αμοιβές αποτελούν συνάρτηση του ιδιαίτερου, για κάθε κατηγορία, υπηρεσιακού και μισθολογικού καθεστώτος (σχετ. ΣτΕ 4114/2012, 454/2012, 2670/2009 κ.α). Ως εκ τούτου, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη η με αριθμό 1840/2013 επικαλούμενη απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, καθόσον οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

**Επειδή,** εν προκειμένω, έχουν υποβληθεί από τους προσφεύγοντες τροποποιητικές/ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011 και 2012 την 16/12/2014, και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/02/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων ... ..., ΑΦΜ ..., και ... ..., ΑΦΜ ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Οικ. Έτος 2009:**

**Ποσό Επιστροφής: 2.236,80 €.**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2009.

#### **Οικ. Έτος 2010:**

**Ποσό Επιστροφής: 2.326,26 €.**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2010.

**Οικ. Έτος 2011:**

**Ποσό Επιστροφής: 1.268,75 €.**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2011.

**Οικ. Έτος 2012:**

**Ποσό Πληρωμής: 4.291,17 €.**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικό Σημείωμα φόρου εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
α.α.**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).