



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 5/3/2018

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

Αριθμός απόφασης: 555

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** , κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... επί της με αρ. πρωτ. ... /2017 αίτησης για μερική ανάκληση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος **οικονομικών ετών 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004 και 2012** και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... , με **ΑΦΜ:...** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ... της με αριθμό πρωτ. ... /2017 αίτησης μερικής ανάκλησης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004 και 2012, απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημα του προσφεύγοντα περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης του φόρου και επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των εν λόγω οικονομικών ετών. Συγκεκριμένα, η αίτηση ανάκλησης αφορά το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού που έλαβε ως αποσπασμένος εκπαιδευτικός στη ... και δηλώθηκε ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε τα μεν **οικονομικά έτη 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004** αυτοτελώς με συντελεστή 15% βάσει του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν 2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε φόρος ποσού **2.105,40 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 1998, **6.194,85 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 1999, **6.034,41 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 2000, **2.479,83€** για το οικονομικό έτος 2001, **865,20€** για το οικονομικό έτος 2003 και **2.235,10€** για το οικονομικό έτος 2004.

Η αίτηση ανάκλησης της δήλωσης του **οικονομικού έτους 2012** αφορά την μείωση του δηλωθέντος (με την αρχική δήλωση) φορολογητέου εισοδήματος κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, ύψους **5.170,80€** για το οικονομικό έτος 2012 (ως μη υποκείμενο σε φορολογία). Το εν λόγω ποσό αντιστοιχεί 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.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επί της με αρ. πρωτ. ... /2017 αίτησης για μερική ανάκληση δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος **οικονομικών ετών 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004 και 2012**, την αποδοχή της ανωτέρω με αριθ. πρωτ. ... /2017 αίτησης μερικής ανάκλησης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου για τα ως άνω οικονομικά έτη, για τους εξής λόγους:

- ✓ Το ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού χορηγείται για την κάλυψη του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης. Συνεπώς έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε..

- ✓ Το θέμα της φορολόγησης ή μη του επιμισθίου επιλύθηκε από την Ολομέλεια του ΣΤΕ με την υπ' αρ. 1853/2015 απόφασή της.
- ✓ Δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσής του για επιστροφή του καταβληθέντος φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 ορίζεται 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 47 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «3. Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 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) ορίζεται ότι: «Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%)...».

Επειδή ο προσφεύγων είναι εκπαιδευτικός του Υπουργείου ... και κατά τα έτη 1997 έως 2003 και 2011 είχε αποσπαστεί στη ... όπου είχε τεθεί στη διάθεση του Γραφείου Συντονιστή Εκπαίδευσης στη Στουτγκάρδη και στο Ντίσελντορφ κατά τα έτη 1997 – 2003 και στο ... κατά το έτος 2011. Προς τούτο του χορηγήθηκε ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, ύψους **14.036,00 γερμανικά μάρκα για το οικονομικό έτος 1998, ύψους **41.299,00 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 1999, ύψους **40.229,41 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 2000, ύψους **16.532,21€** για το**

οικονομικό έτος 2001, ύψους **5.768,00€** για το οικονομικό έτος 2003, ύψους **14.900,65€** για το οικονομικό έτος 2004, τα οποία δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα ως εισόδημα φορολογούμενο με ειδικό τρόπο. Το επίδομα αυτό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 15% σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, ήτοι παρακρατήθηκε ποσό **2.105,40 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 1998, **6.194,85 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 1999, **6.034,41 γερμανικά μάρκα** για το οικονομικό έτος 2000, **2.479,83€** για το οικονομικό έτος 2001, **865,20€** για το οικονομικό έτος 2003 και **2.235,10€** για το οικονομικό έτος 2004.

Επίσης του χορηγήθηκε ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, ύψους **5.170,80€** για το οικονομικό έτος 2012 το οποίο φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 3 του ν. 2238/94. Το παραπάνω ποσό αντιστοιχεί σε ποσοστό 50% του συνολικού ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού που εισέπραξε κατά το εν λόγω οικονομικό έτος.

Με τη με πρωτ. ... /2017 αίτηση του, η οποία απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... , ο προσφεύγωντας προέβη σε μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της για τα οικονομικά έτη 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004 και 2012 ως προς το ειδικό επιμίσθιο, προκειμένου αυτό να μην υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό του φόρου για καθένα από τα ανωτέρω οικονομικά έτη.

Επειδή με την **1853/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ** κρίθηκε σχετικά ότι «*ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίστηκε, το επίμαχο επιμίσθιο εξωτερικού, το οποίο ελάμβαναν ...οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαιδευσεως ελληνικών σχολείων της Βαυαρίας, προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισεως των ειδικών συνθηκών διαβιώσεως 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. Το χαρακτήρα δε αυτό του εν λόγω επιδόματος δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών, διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία, την οποία ο εκπαιδευτικός προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, καθώς και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ/τος 695/1970 με κριτήριο τις τοπικές συνθήκες διαβιώσεως. Επομένως, το εν λόγω επιμίσθιο, ..., δεν ηδύνατο, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις, να υπαχθεί σε φορολόγηση ως εκ της αποζημιωτικής φύσεώς του...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 25 του άρθρου 72 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 43 του άρθρου 66 (νυν άρθρου 72) του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «*Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα*».

Επειδή, 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, 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 (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 μεταγενεστερώς 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 αριθ. 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 αριθ. 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».

Για τα οικονομικά έτη 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004

Επειδή, εν προκειμένω, για τα ως άνω αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού οικονομικών ετών 1998, 1999, 2000, 2001, 2003, 2004, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αίτηση μερικής ανάκλησης των οικείων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος την ...8/2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης του αντίστοιχου έτους. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δεν μπορεί, να γίνει αποδεκτή η ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων, κάτι που αποτελεί προϋπόθεση για τη θεμελίωση του δικαιώματος της προσφεύγουσας, για την επιστροφή των αιτούμενων ποσών, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Για το οικονομικό έτος 2012

Επειδή εν προκειμένω, υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αίτηση μερικής ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (που αφορά τη χρήση 2011) την ...8/2017, ήτοι, εντός πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου έτους κι ως εκ τούτου η κατά του Δημοσίου απαίτησή της προς επιστροφή του όποιου φόρου αυτός κατέβαλε ή του παρακρατήθηκε για το οικονομικό έτος 2012 δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, το εν λόγω ποσό του ειδικού επιμισθίου το έλαβε ο προσφεύγωντας για να ανταποκριθεί στην ανάγκη αντιμετώπισης των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στη ... και να καλύψει τις δαπάνες, στις οποίες αυτή υποβλήθηκε εξαιτίας της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί.

Επειδή, με βάση το σκεπτικό της ανωτέρω αναφερόμενης απόφασης του ΣτΕ αριθ. 1853/2015, το υπό κρίση ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού που εισέπραξε ο προσφεύγωντας κατά το έτος 2011 (οικ. έτος 2012) έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... , με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

α. την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το μέρος που αφορά τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του ειδικού επιμισθίου ύψους **5.170,80€**, που έλαβε το **οικ. έτος 2012** και τη **διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.**

β. την **απόρριψη** κατά το μέρος που αφορά τη μη επιβολή φόρου εισοδήματος στο ειδικό επιμισθίο ύψους **14.036,00 γερμανικών μάρκων** για το οικονομικό έτος 1998, ύψους **41.299,00 γερμανικών μάρκων** για το οικονομικό έτος 1999, ύψους **40.229,41 γερμανικών μάρκων** για το οικονομικό έτος 2000, ύψους **16.532,21€** για το οικονομικό έτος 2001, ύψους **5.768,00€** για το οικονομικό έτος 2003, ύψους **14.900,65€** για το οικονομικό έτος 2004.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

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 με υποχρέωση.