



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-03-2018

Αριθμ. Αποφ.: 597

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου περιοχή, κατά της με αριθμ./-10-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **στην με αριθ. πρωτ.**

....../..-10-2017 αίτηση περί μερικής ανάκλησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-11-2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./...-ρλστ' απόφαση του Αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας αποσπάσθηκε στην Ελληνική Πρεσβεία στο Κίεβο στις 28/02/2011. Στις 16/10/2017 ο προσφεύγων υπέβαλλε την αρ.πρωτ. αίτηση μερικής ανάκλησης φορολογικής δήλωσης φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 και επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, φόρου εισοδήματος για το εν λόγω οικονομικό έτος, καθότι κατά το χρονικό διάστημα της απόσπασής του στο εξωτερικό, ελάμβανε, πέραν των τακτικών αποδοχών του, ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στο εξωτερικό, στο οποίο παρακρατήθηκε ποσό φόρου ύψους 2.157,25€.

Κατόπιν τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ. πρωτ./..-10-2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ./..-10-2017 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., την μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ανωτέρω οικονομικού έτους και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, επί του επιμισθίου εξωτερικού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα.
- Το εν λόγω επίδομα δε συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται την αριθμ. **1840/2013** απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους

Επειδή, οι διατάξεις του Ν 2238/1994 έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994: *«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 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) 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 47 του Ν. 2238/1994. : *«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»*.

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1135/4-10-2010**, κοινοποιήθηκαν τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 και 12, 15, 17, 18, 69 και 74 του Ν 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α') και δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους. Σύμφωνα δε με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 (*Κατάργηση και τροποποίηση φοροαπαλλαγών*) της ως άνω ΠΟΛ "Με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου αυτού και με τις διατάξεις της [παρ.7 του άρθρου 5 \(Ν.3842/2010\)](#), καταργήθηκαν αντιστοίχως οι διατάξεις του [άρθρου 8 του Ν.3790/2009](#) (ΦΕΚ Α'143) και οι διατάξεις της [παρ.4 του άρθρου 14 του ΚΦΕ](#),

αντίστοιχα. Δηλαδή, με τις διατάξεις αυτές καταργήθηκε η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του **«επιμισθίου αλλοδαπής»** των Ελλήνων υπάλληλων του Υπουργείου Εξωτερικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή και η αυτοτελής φορολογία του «επιμισθίου αλλοδαπής» που εισπράττουν οι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό. Στη συνέχεια, όμως, με την περ.α΄ της [παρ.5 του άρθρου 24 του Ν. 3867/2010](#) (ΦΕΚ Α΄ 128) τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 47 του ΚΦΕ](#). Με βάση τις τελευταίες διατάξεις ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που υπόκειται σε φόρο λαμβάνεται το καθαρό ποσό των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό πλέον του 50% του «επιμισθίου αλλοδαπής» που λαμβάνουν εξαιτίας της υπηρεσίας τους στο εξωτερικό. Συνεπώς, το υπόλοιπο 50% του «επιμισθίου» αυτού δεν υπόκειται σε φόρο. Στον προσδιορισμό του ως άνω καθαρού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσαυξήσεις λόγω κατοικίας και τέκνων που αντιστοιχούν στο «επιμισθίο αλλοδαπής». **Οι πιο πάνω καταργήσεις και ο νέος τρόπος φορολόγησης αφορούν «επιμισθία αλλοδαπής» που καταβάλλονται από την 1^η Ιανουαρίου 2010 και μετά.**”

Επειδή με την 1840/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε σχετικά ότι «ενόψει της φύσεως και του σκοπού, για τον οποίο θεσπίσθηκε με το άρθρο 135 παρ. 4 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών το προαναφερθέν επίδομα αλλοδαπής, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2002, 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 για χρονικό διάστημα άνω των τριάντα ημερών, 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 γιατί έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα. (βλ. και την εισηγητική έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 8 του ν. 3790/2009). 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 υπάλληλος προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, 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 προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 135 παρ. 5 και 6 του Οργανισμού του Υπουργείου Εξωτερικών, με κριτήριο το υφιστάμενο κόστος ζωής. Επομένως, κατά παράβαση των συνταγματικών διατάξεων που αναφέρθηκαν, το ως άνω επίδομα αλλοδαπής υπήχθη σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. ».

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, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. [14/2016](#) γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ.:

«..Η, υπό το καθεστώς του [άρθρου 19](#) του Κ.Φ.Δ., προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου....».

Επειδή 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.

Εξάλλου, το άρθρο 84 του ν. 2238/94 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 [...].

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 “Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης” αναφέρονται τα ακόλουθα:

«...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 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 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.

..8. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβάλλονται από 1-1-2014 και μετά, ανεξάρτητα εάν αφορούν χρήσεις πριν ή μετά την έναρξη

ισχύος του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 της [ΠΟΛ.1174/14.7.2014](#) εγκυκλίου μας ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. **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, για το ως άνω φορολογηθέν ποσό του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 την 16-10-2017 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση του οικονομικού έτους 2012 υποβλήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης του αντίστοιχου έτους και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει αποδεκτή, καθότι το ειδικό επιμίσθιο αλλοδαπής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση 1840/2013 ΣτΕ δεν έπρεπε, ενόψει της αποζημιωτικής φύσεως και του σκοπού του, να υπαχθεί σε φορολογία, εφόσον δε συνιστά κατά τα ανωτέρω εισόδημα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/..-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.