



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-11-2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:2304

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 06/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ:....., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../06-03-2017 αίτησης μερικής ανάκλησης-τροποποίησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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 απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης της υπ'αριθμ.πρωτ...../06-03-2017 αίτησης μερικής ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, και 2007 της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της για μη φορολόγηση του ειδικού επιμίσθιου εξωτερικού που έλαβε ως αποσπασμένη εκπαιδευτικός στη Γερμανία και την επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου που ανέρχεται σε 1.184,50€ για το οικονομικό έτος 2002, 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2003, 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2004, 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2005, 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2006 και 2.472,00€ για το οικονομικό έτος 2007.

Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε στη ΔΟΥ ..... Θεσσαλονίκης η οποία στη συνέχεια την διαβίβασε στη ΔΟΥ ..... Θεσσαλονίκης ως αρμόδια για τα οικονομικά έτη 2005, 2006 και 2007 δεδομένου ότι για τα ως άνω οικονομικά έτη οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκαν στη ΔΟΥ ..... Θεσσαλονίκης η αρμοδιότητα της οποίας έχει περιέλθει στη ΔΟΥ ..... Θεσσαλονίκης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ .... Θεσσαλονίκης β) την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ..../13-03-2017 αίτησης μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση οικονομικών ετών και γ) να της επιστραφεί το ποσό των 18.488,50€ ως αχρεωστήτως παρακρατηθείς-καταβληθείς φόρος επί του επιμίσθιου εξωτερικού για τα ανωτέρω οικονομικά έτη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η ως άνω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στο εξωτερικό.
- 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.
- Δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης του διότι όταν υποβάλλεται ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την με αριθμ.1853/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

**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** η προσφεύγουσα είναι εκπαιδευτικός του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και κατά τα έτη 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 είχε αποσπαστεί στη Γερμανία. Προς τούτο της χορηγήθηκε ειδικό επιμίσθιο εξωτερικού, ύψους 6.712,17€ για το οικονομικό έτος 2002, ύψους 21.939,00€ για το οικονομικό έτος 2003, ύψους 24.720,00€ για το οικονομικό έτος 2004, ύψους 24.720,00€ για το οικονομικό έτος 2005, ύψους 24.720,00€ για το οικονομικό έτος 2006 και ύψους 16.480,00€ για το οικονομικό έτος 2007 τα οποία δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα 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 φόρος ποσού 1.184,50€ για το οικονομικό έτος 2002, ποσού 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2003, ποσού 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2004, ποσού 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2005, ποσού 3.708,00€ για το οικονομικό έτος 2006, και ποσού 2.472,00€ για το οικονομικό έτος 2007.

Με τη με πρωτ. ..../13-03-2017 αίτηση της, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης, προέβη σε τροποποίηση-μερική ανάκληση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της για τα οικονομικά έτη 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 ως προς το ειδικό επιμίσθιο, προκειμένου αυτό να μην υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος και να της 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 εκπαίδευσης ελληνικών σχολείων της Βαυαρίας, προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης 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. 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 διαβίωσης. Επομένως, το εν λόγω επιμίσθιο, ..., δεν ηδύνατο, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις, να υπαχθεί σε φορολόγηση ως εκ της αποζημιωτικής φύσεώς του...”

**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, 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, 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 αχρεωσήτως 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 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](#) 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**, εν προκειμένω, για τα ως άνω αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά του ειδικού επιμισθίου εξωτερικού οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα αίτηση μερικής ανάκλησης των οικείων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος την 13/03/2017, 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.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ..../06-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ:.....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:**

- **Οικονομικό Έτος 2002**

**Χρεωστικό:531,62€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2002.

- **Οικονομικό Έτος 2003**

**Χρεωστικό:854,85€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2003.

- **Οικονομικό Έτος 2004**

**Πιστωτικό:233,76€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2004.

- **Οικονομικό Έτος 2005**

**Χρεωστικό:73,65€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2005.

- **Οικονομικό Έτος 2006**

**Πιστωτικό:761,73€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης .... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2006.

- **Οικονομικό Έτος 2007**

**Χρεωστικό:1.087,05€**

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από το με αριθμό ειδοποίησης ..... εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2007.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α**

**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.