



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

01/02/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 524

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

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 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **29.10.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.,δικαστικού λειτουργού, κατοίκου, κατά της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, στην από 17.07.2018 αίτηση της περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ δεν έγινε δεκτό το με αριθμό πρωτοκόλλου/17.07.2018 αίτημα του προσφεύγοντα περί μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων με το ως άνω υποβληθέν αίτημα ζητησε διενέργεια νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση, αφού αφαιρεθεί από το ετήσιο συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο αποδοχών του από την άσκηση δικαστικών καθηκόντων ποσό ίσο με το 25% του ετήσιου συνολικού ακαθάριστου ποσού των αποδοχών αυτών και να του επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος εισοδήματος, νομιμοτόκως από την κατάθεση της προσφυγής.

Επειδή με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» παρ.1 του ν.4174/2013: «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 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» παρ.43 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν.4254/2014: «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 απόφαση 89/2013 του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος κρίθηκε ότι «η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής (Α' 23), η οποία, προστεθείσα με το άρθρο 36 παρ. 2 του ν. 3016/2002 (Α' 110), παρέμεινε σε ισχύ με το άρθρο 5 παρ. 12 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και προβλέπει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% του ακαθάριστου ποσού της βουλευτικής αποζημιώσεως, ερμηνευόμενη ενόψει των οριζόμενων στο άρθρο 26 του Συντάγματος και των αρχών που προκύπτουν από το άρθρο αυτό, δηλαδή των αρχών της διακρίσεως των λειτουργιών, της ισοδυναμίας και της ισοτιμίας αυτών και της ανεξαρτησίας της δικαστικής λειτουργίας, και εξειδικεύονται περαιτέρω, ως προς την δικαστική λειτουργία, στα άρθρα 87 παρ. 1 και 88 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι εφαρμοστέα και επί των αποδοχών των δικαστικών λειτουργών, προς διαφύλαξη των ανωτέρω συνταγματικών αρχών. Και

τούτο διότι με την ανωτέρω διάταξη αυξήθηκε πράγματι το καθαρό ποσό της βουλευτικής αποζημιώσεως με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% αυτής».

Επειδή επιπλέον με την απόφαση 6/2015 του ίδιου ως άνω δικαστηρίου κρίθηκε ότι «... σε περίπτωση αύξησης του καθαρού ποσού των αποδοχών ενεργείας των δικαστικών λειτουργών, η οποία δεν συνδέεται με την κάλυψη δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται για την άσκηση του λειτουργήματός τους, αλλά απορρέει εκ της εφαρμογής επί αυτών, σύμφωνα με τις ως άνω συνταγματικές επιταγές, διατάξεως, όπως της προαναφερόμενης του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'75 Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, που χορηγεί απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% του ακαθάριστου ποσού της βουλευτικής αποζημιώσεως, πρέπει να αυξάνονται αναλόγως, μέσω εφαρμογής της προβλεπόμενης φοροαπαλλαγής, και οι καταβαλλόμενες από το Δημόσιο συντάξιμες αποδοχές των δικαστικών λειτουργών, προκειμένου να μην ανατραπεί η ως άνω συνταγματικώς επιβαλλόμενη αναλογία των συντάξιμων αποδοχών και των αποδοχών ενεργείας των δικαστικών λειτουργών. Επομένως, δεδομένου ότι η πιο πάνω διάταξη του Ζ'75 Ψηφίσματος εφαρμόζεται, κατά τα προεκτεθέντα, και στους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς, οι ακαθάριστες συντάξιμες αποδοχές τους από την άσκηση του δικαστικού λειτουργήματός τους απαλλάσσονται σε ποσοστό 25% από το φόρο εισοδήματος».

Επειδή, περαιτέρω, με την ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι «εάν το τίθμενο στην υπόθεση νομικό ζήτημα, εμπίπτει στη δικαιοδοσία του Ειδικού Δικαστηρίου, έχει ήδη επιλυθεί με απόφαση του Δικαστηρίου αυτού, ένδικο βοήθημα, στο οποίο ανακύπτει το ίδιο αυτό ζήτημα, νομίμως ασκείται απευθείας ενώπιον του κατ' αρχήν αρμοδίου ως εκ του αντικειμένου της διαφοράς, τακτικού διοικητικού δικαστηρίου (ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου), το οποίο δεν υποχρεούται να παραπέμψει το ένδικο αυτό βοήθημα προς εκδίκαση στο Ειδικό Δικαστήριο, κατά το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 3038/2002, αλλά κρατεί και δικάζει τούτο, λαμβάνοντας υπόψη την επιλύουσα το νομικό ζήτημα απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1161/1-11-2016 «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1147/2016 για την φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών»:

«Σε συνέχεια της ΠΟΛ.1147/29.9.2016 εγκυκλίου μας, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας παρέχουμε διευκρινίσεις ως προς τα ακόλουθα διαδικαστικά ζητήματα:

1. Με την ανωτέρω εγκύκλιο και σε συνέχεια των αριθ. 89/2013 και 6/2015 αποφάσεων του Ειδικού Δικαστηρίου της παρ. 2 του άρ. 88 του Συντάγματος (Μισθοδικείου) διευκρινίστηκε, ότι οι υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών θα πρέπει να ικανοποιούν υποβαλλόμενα σχετικά αιτήματα δικαστικών λειτουργών (εν ενεργεία και συνταξιούχων) και να προβαίνουν σε νέα εκκαθάριση, υπολογίζοντας τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος μετά την αφαίρεση ποσού ίσου με το 25% του ακαθάριστου ποσού των αποδοχών τους (των εν ενεργεία και των συνταξιούχων). Το τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις περί παραγραφής. Περαιτέρω διευκρινίζεται, ότι με τον όρο ακαθάριστες αποδοχές (των εν ενεργεία και των συνταξιούχων) νοούνται οι μεικτές αποδοχές που προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από την ιδιότητά τους ως δικαστικών λειτουργών.

2. Σύμφωνα με τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος, όπως ισχύουν, «Κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, από το ποσό του πρώτου εδαφίου [όπου ορίζεται το καθαρό ποσό] αφαιρείται ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ακαθάριστου ποσού της βουλευτικής αποζημίωσης ως τεκμαρτό ποσό για την κάλυψη των δαπανών μίσθωσης πολιτικών

γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος. Το ποσοστό αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.»

Επίσης, διευκρινίζεται ότι ο ΚΦΕ (ν.4172/2013) δεν προβλέπει την έκπτωση της δαπάνης αυτής από το ακαθάριστο εισόδημα, και συνεπώς επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης και επί του προαναφερόμενου ποσοστού 25%. Συνεπώς, το προαναφερόμενο ποσό έκπτωσης (25%) δηλώνεται στους κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1.

3. Προκειμένου να διενεργηθεί η ως άνω νέα εκκαθάριση για τα εισοδήματα των ετών 2013, 2014 και 2015, οι δικαιούχοι δικαστικοί λειτουργοί (εν ενεργεία και συνταξιούχοι) θα πρέπει προηγουμένως να προσέλθουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις σύμφωνα με τα ανωτέρω. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί τροποποιητικές δηλώσεις που δε συμφωνούν με τα παραπάνω, τότε απαιτείται η εκ νέου υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα. Οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις των δικαστικών λειτουργών, υποβάλλονται στις Δ.Ο.Υ. χωρίς κυρώσεις μέχρι και 31.12.2016. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προβαίνουν σε εκκαθάριση των τροποποιητικών αυτών δηλώσεων. Κατά την υποβολή των δηλώσεων, οι συνταξιούχοι θα πρέπει επίσης να προσκομίσουν οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ιδιότητα του δικαστικού λειτουργού.»

Επειδή, σύμφωνα με την 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.»:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, 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 -ΣΤΕ 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 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 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1207/ 20-12-2017 «Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων»: «Προς τον σκοπό της αντιμετώπισης πρακτικών ζητημάτων που έχουν ανακύψει για υποθέσεις για τις οποίες τυγχάνει εφαρμογής η ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιος, διευκρινίζονται συμπληρωματικά τα ακόλουθα:

1. Οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την παραπάνω εγκύκλιο και όσες δίνονται με την παρούσα δεν καταλαμβάνουν περιπτώσεις που η απόρριψη ή μη αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης από τη Φορολογική Διοίκηση οφείλεται σε βάσιμους λόγους οι οποίοι δεν σχετίζονται με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

2. Αξίωση επιστροφής φόρου που προβάλλεται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με έγγραφο αίτημα επιστροφής φόρου δυνάμει τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, που υποβάλλεται μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου, εξετάζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε αυτήν, τηρουμένης της τρίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή ή απόρριψή της, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 63 παρ.2 του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) και 42 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Στην πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, **ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται 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 της. Η αποδοχή αυτή πραγματοποιείται, στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Αντίστοιχα, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ως αποδοχή νοείται η αποδοχή του εγγραφου αιτήματος για επιστροφή του φόρου, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1183/28.7.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση ή το αίτημα επιστροφής κατόπιν έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής.

3. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Εάν έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας δεν έχει παρέλθει το τρίμηνο για την αποδοχή ή την απόρριψή της, η Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβαίνει σε αποδοχή και εκκαθάρισή της βάσει των αναφερόμενων στην ΠΟΛ.1172/2017 εγκύκλιο, εντός του τριμήνου που ορίζεται με βάση τις πιο πάνω κείμενες διατάξεις. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047542 ΕΞ 2017/24-3-2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων για τις ακαθάριστες αποδοχές των συνταξιούχων δικαστικών λειτουργών που καταβάλλονται από το ΕΤΑΑ»: «4. ... οι ακαθάριστες αποδοχές δικαστικών λειτουργών που καταβάλλονται από το ΕΤΑΑ και οι οποίες μειώνονται κατά 25% προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 1 του παρόντος, είναι μόνο αυτές που καταβάλλονται εξαιτίας της ιδιότητάς τους ως πρώην δικαστικών λειτουργών και όχι αυτές που αφορούν και άλλες ιδιότητές τους (όπως για παράδειγμα την πρώην ενεργή δικηγορία). Για την εφαρμογή των ΠΟΛ.1147/29.9.2016 και ΠΟΛ.1161/1.11.2016 και την εκ νέου εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων των ετών 2013, 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. από συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς που λαμβάνουν σύνταξη από το ΕΤΑΑ, απαιτείται η προσκόμιση στις Δ.Ο.Υ., από τα εν λόγω πρόσωπα, σχετικής βεβαίωσης του ΕΤΑΑ, από την οποία να προκύπτει, ξεχωριστά για καθένα από τα παραπάνω έτη, το ποσό εκείνο της ακαθάριστης σύνταξης του ΕΤΑΑ που οφείλεται στην ιδιότητά τους ως πρώην δικαστικών λειτουργών.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική – ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012 την 17.07.2018, συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς τις δηλώσεις αυτές οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Ως εκ τούτου η σχετική εγγραφή του φόρου εισοδήματος ως προς το οικ. έτος 2012 (διαχ/κή περίοδο 01/01/-31/12/2011) οριστικοποιήθηκε, την **31/12/2017**.

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, η νέα ανακλητική δήλωση αφορά σε έτος που έχει παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/29.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., ως προς τη μη φορολόγηση ποσοστού 25% επί των ανωτέρω ακαθάριστων αποδοχών της για το οικονομικό έτος 2012.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του 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.