



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/05/2020

Αριθμός απόφασης: 919

### 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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... ως κληρονόμος του αποβιώσαντος ....., ΑΦΜ ....., ....., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί της υπ' αριθμ. πρωτ. .... /22-12-2017 αίτησή του περί τροποποίησης – μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του ....., ΑΦΜ ....., οικονομικών ετών 2012 και 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Την υπ' αριθμ. 3881/05-09-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή για τυπικούς λόγους.
7. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2018 δικαστική προσφυγή του ..... κατά της υπ' αριθμ. 3881/05-09-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την υπ' αριθμ. .... /2019 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας – Τμήμα 14<sup>ο</sup> Μονομελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. 3881/05-09-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί της υπ' αριθμ. πρωτ. .... /22-12-2017 αίτησής του περί τροποποίησης – μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του ....., ΑΦΜ ....., οικονομικών ετών 2012 και 2013.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., ως κληρονόμος του αποβιώσαντος ....., ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο πατέρας του προσφεύγοντος, ....., συνταξιούχος, εν ζωή, δικαστικός λειτουργός, υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013, με τις οποίες δήλωσε στον κωδικό 303, καθαρό ατομικό εισόδημα από συντάξεις ύψους 62.228,56 ευρώ και 48.481,90 ευρώ αντίστοιχα. Στο ποσό αυτό συμπεριέλαβε: α) το καθαρό ποσό συντάξεων που έλαβε από το Δημόσιο Ταμείο, ύψους 55.590,04 ευρώ και 41.843,38 ευρώ αντίστοιχα, και β) το ποσό των συντάξεων που έλαβε από τον Τομέα Ασφάλισης Νομικών του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.), ακαθάριστου ποσού 6.638,52 ευρώ, για καθένα από τα παραπάνω έτη, εκ του οποίου το ποσό των 5.899,32 ευρώ αναλογεί στην ιδιότητά του ως δικαστικού λειτουργού, στο βαθμό του ..... Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως μοναδικού κληρονόμου του ....., υπέβαλε τις με αριθμ. πρωτ. .... /28-12-2016 και .... /28-12-2016 αιτήσεις ανάκλησης – τροποποίησης των ως άνω δηλώσεων, αιτούμενος την επανεκκαθάριση αυτών, ώστε να αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα του πατρός του, συνταξιούχου, εν ζωή, δικαστικού λειτουργού, από συντάξεις που είχε λάβει από το Δημόσιο Ταμείο, ποσό ίσο με το 25% των ακαθάριστων αποδοχών αυτών. Το αίτημά του αυτό, κατόπιν απόρριψης των ανακλητικών δηλώσεών του και της οικείας ενδικοφανούς προσφυγής του, έγινε εντέλει δεκτό με τις με αριθμ. .... /2018 και .... /2018 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 32<sup>ο</sup> Μονομελές), με τις οποίες αναγνωρίστηκε ότι εκ των υποβληθεισών σε φόρο συντάξιμων αποδοχών του

πατρός του προσφεύγοντος ..... , που έλαβε ο τελευταίος από το Δημόσιο Ταμείο δεν υπόκειται σε φόρο το ποσό των [64.844,17 ευρώ (ακαθάριστο ποσό συντάξεων Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους) \* 25% =] 16.211,04 ευρώ και των [52.674,42 ευρώ (ακαθάριστο ποσό συντάξεων Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους) \* 25% =] 13.168,61 ευρώ αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών την υπ' αριθμ. πρωτ. .... /22-12-2017 αίτησή του περί τροποποίησης – μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των ίδιων οικονομικών ετών 2012 και 2013, αιτούμενος τη νέα εκκαθάριση αυτών, ώστε να αφαιρεθεί από τις φορολογητέες συντάξιμες αποδοχές του πατρός του, που είχε λάβει από τον Τομέα Ασφάλισης Νομικών του Ε.Φ.Κ.Α. (όχι από το Δημόσιο Ταμείο), ποσό ίσο με το 25% των ακαθάριστων αποδοχών αυτών. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρά με την πάροδο απράκτου τριμήνου και ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. πρωτ. .... /10-04-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 3881/05-09-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι εφόσον ο προσφεύγων είχε ασκήσει τις ..... και ..... /10-10-2017 δικαστικές προσφυγές, για τα ίδια οικονομικά έτη και με το αυτό με την ανακλητική δήλωσή του αίτημα, προϋπόθεση για την εκ νέου εκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης του φόρου εισοδήματος των προαναφερόμενων οικονομικών ετών, για τα οποία εκκρεμούσε η εκδίκασή τους σε πρώτο βαθμό, αποτελούσε η προηγούμενη παραίτηση του φορολογούμενου από τις εκκρεμείς δικαστικές προσφυγές του και η προσκόμιση στη Δ.Ο.Υ. της σχετικής δήλωσης παραίτησης. Ωστόσο, εφόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε την οικεία δήλωση παραίτησης από τα δικόγραφα των εκκρεμών δικαστικών προσφυγών του από το αντίστοιχο δικαίωμα, η ανακλητική του δήλωση δεν ήταν δυνατόν να γίνει δεκτή και να εκκαθαριστεί, για το λόγο αυτό απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 3881/05-09-2018 απόφαση η στρεφόμενη κατά της σιωπηρής απόρριψης της ανακλητικής δήλωσής του ενδικοφανής προσφυγή.

Ωστόσο το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας – Τμήμα 14<sup>ο</sup> Μονομελές, με την υπ' αριθμ. .... /2019 απόφασή του, έκρινε ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ., ο οποίος απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς να εξετάσει αυτή στην ουσία, έσφαλε και η απόφασή του πρέπει να ακυρωθεί, καθώς ο προσφεύγων δεν όφειλε να υποβάλει δήλωση παραίτησης από τις δικαστικές εκείνες προσφυγές προκειμένου να εξεταστεί η με αριθμ. πρωτ. .... /22-12-2017 ανακλητική του δήλωση. Και αυτό διότι οι εκκρεμείς, κατά το χρόνο συζήτησης της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, δικαστικές προσφυγές, επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθμ. .... και ..... /2018 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, άπτονται διάφορης – σε σχέση με την υπό κρίση – φορολογητέας ύλης (συντάξιμες αποδοχές από το Δημόσιο Ταμείο έναντι συντάξιμων αποδοχών από τον Τομέα Ασφάλισης Νομικών). Συνεπώς η εν λόγω υπόθεση αναπέμφθηκε στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας για να ασκήσει νομίμως την αρμοδιότητά του, κατά τα εκτιθέμενα στο αιτιολογικό της απόφασης.

**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 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 του **άρθρου 72 παρ. 43 του ν. 4174/2013** (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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 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 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 λειτουργιών και λειτουργιών 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, ο προσφεύγων υπέβαλε το αίτημα περί τροποποίησης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2012 και 2013, την 22/12/2017 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτό, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

**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 ακαθαρίστου 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 λειτουργιών, 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 λειτουργιών, 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 ακαθαρίστου ποσού της βουλευτικής αποζημιώσεως, πρέπει να αυξάνονται αναλόγως, μέσω εφαρμογής της προβλεπόμενης φοροαπαλλαγής, και οι καταβαλλόμενες από το Δημόσιο συντάξιμες αποδοχές των δικαστικών λειτουργιών, προκειμένου να μην ανατραπεί η ως άνω συνταγματικώς επιβαλλόμενη αναλογία των συντάξιμων αποδοχών και των αποδοχών ενεργείας των δικαστικών λειτουργιών. 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 τις ως άνω αποφάσεις κρίθηκε ότι «εάν το τιθέμενο 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 το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047542 ΕΞ / 24.03.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα "Παροχή διευκρινίσεων για τις ακαθάριστες αποδοχές συνταξιούχων δικαστικών λειτουργών που καταβάλλονται από το Ε.Τ.Α.Α." διευκρινίστηκε ότι:

«4. Κατόπιν των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε ότι οι ακαθάριστες συντάξιμες αποδοχές δικαστικών λειτουργών που καταβάλλονται από το Ε.Τ.Α.Α. και οι οποίες μειώνονται κατά 25% προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.1 του παρόντος, είναι **μόνο** αυτές που τους καταβάλλονται **εξαιτίας της ιδιότητάς τους ως πρώην δικαστικών λειτουργών** και όχι εκείνες που αφορούν και άλλες ιδιότητές τους (όπως για παράδειγμα την πρώτη ενεργή δικηγορία). Για την εφαρμογή των ΠΟΛ.1147/2016 και ΠΟΛ.1161/2016 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 και σύνταξη από το Ε.Τ.Α.Α., απαιτείται η προσκόμιση στις Δ.Ο.Υ. από τα εν λόγω πρόσωπα σχετικής βεβαίωσης του Ε.Τ.Α.Α. από την οποία να προκύπτει, ξεχωριστά για καθένα από τα παραπάνω έτη, το ποσό εκείνο της ακαθάριστης σύνταξης του Ε.Τ.Α.Α. που οφείλεται στην ιδιότητά τους ως πρώην δικαστικών λειτουργών.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, με την ιδιότητά του ως μοναδικού κληρονόμου του ....., συνταξιούχου, εν ζωή, δικαστικού λειτουργού, με την υπ' αριθμ. πρωτ. ....../22-12-2017 αίτησή του προς τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προέβη σε μερική ανάκληση - τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013 του αποβιώσαντος πατρός του, κατά το μέρος που είχε δηλωθεί στον κωδικό 303 και το 25% του ακαθάριστου εισοδήματος των συντάξιμων αποδοχών του πατέρα του που είχε λάβει από τον Τομέα Ασφάλισης Νομικών, ύψους 6.638,52 ευρώ. Με την ενδικοφανή του προσφυγή, στη συνέχεια, περιόρισε το αίτημά του στην αφαίρεση του 25% του ακαθάριστου εισοδήματος των συντάξιμων αποδοχών του πατέρα του που προκύπτουν από την ιδιότητά του ως εμμίσθου (τ. ....), δηλαδή αποδοχών ύψους 5.899,32 ευρώ, ήτοι ποσού 1.474,83 ευρώ.

**Επειδή**, βάσει των προαναφερθέντων, κρίνεται εν προκειμένω εφαρμοστέα η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής

Βουλής (Α' 23) και πρέπει, κατ' αντιστοιχία, να μην προσμετρηθεί στο συνολικό ποσό των φορολογητέων συντάξιμων αποδοχών του πατρός του προσφεύγοντος από την άσκηση του δικαστικού του λειτουργήματος, κατά τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, ποσό ίσο με το 25% του ετήσιου συνολικού ακαθάριστου ποσού αυτών.

**Επειδή**, σύμφωνα και με τις προσκομισθείσες με αριθμ. πρωτ. .... /20-04-207 βεβαιώσεις του Τμήματος Συντάξεων του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης, οι ακαθάριστες συντάξιμες αποδοχές του πατρός του προσφεύγοντος από την άσκηση του δικαστικού του λειτουργήματος, που είχε λάβει από τον Τομέα Ασφάλισης Νομικών, ανέρχονταν στο ποσό των 5.899,32 ευρώ για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, συνεπώς δεν πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση ποσοστό 25% επί των ανωτέρω ακαθάριστων αποδοχών, ήτοι το ποσό των 1.474,83 ευρώ για κάθε έτος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., ως κληρονόμος του αποβιώσαντος ....., ΑΦΜ ....., ως προς τη μη φορολόγηση ποσοστού 25% επί των ακαθάριστων αποδοχών του, ήτοι ποσού 1.474,83 ευρώ (5.899,32 ευρώ x 25%), και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος  
Επανεξέτασης Α4  
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

**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.