



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604553

FAX : 213 1604567

Καλλιθέα, 12.10.2018

Αριθμός απόφασης: 4403

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. 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. Την από 15/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, μετά παρέλευση τριών μηνών από την κατάθεση της με αρ. πρωτ. /14.02.2018 αίτησης για νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013, 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, ως προς την εισφορά αλληλεγγύης επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Τις απόψεις του Τμήματος Β3 Νομικής Υποστήριξης «*σχετικά με την παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για την επιστροφή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης*».
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '....., 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:

Α) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 09.03.2012, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2011**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.710,19 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημά της**.

Στην 1^η τροποποιητική δήλωσή της η προσφεύγουσα, **δεν επικαλέσθηκε ποσό ανάλωσης κεφαλαίου**. Το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας ανήλθε σε ποσό ύψους 28.884,11 € και η εισφορά αλληλεγγύης, ανήλθε σε ποσό ύψους 3.710,198 € (συντελεστής 0,04% x **συνολικό πραγματικό εισόδημα 100.711,15 €**).

Β) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 26.07.2012, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2012**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 419,79 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημά της**.

Στην αρχική δήλωσή της η προσφεύγουσα, επικαλέσθηκε ποσό ανάλωση κεφαλαίου ύψους 25.000,00 € δηλώνοντάς του στο κωδικό 788. Το τεκμαρτό της εισόδημα ανήλθε σε ποσό ύψους 26.132,00 € και η εισφορά αλληλεγγύης, ανήλθε σε ποσό ύψους 419,79 € (συντελεστής 0,02% x **συνολικό πραγματικό εισόδημα 20.989,34 €**).

Γ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 30.07.2013, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2013**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 904,84 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το ετήσιο συνολικό ατομικό καθαρό τεκμαρτό εισόδημα της πριν τις μειώσεις 34 του Ν. 4172/2013, δηλαδή πριν από τη μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος του με μη αναλωθέν κεφάλαιο.

Στην αρχική δήλωσή της η προσφεύγουσα, επικαλέσθηκε ποσό ανάλωση κεφαλαίου ύψους 5.000,00 € δηλώνοντάς του στο κωδικό 788. Το τεκμαρτό της εισόδημα ανήλθε σε ποσό ύψους 45.242,07 € και η εισφορά αλληλεγγύης, μη υπολογιζόμενων των δαπανών 34 του Ν.

4172/2013, ανήλθε σε ποσό ύψους 904,84 € (συντελεστής 0,020% x **τεκμαρτό εισόδημα** 45.242,07 €).

Δ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 14.05.2014, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2014**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 749,58 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το ετήσιο συνολικό ατομικό καθαρό τεκμαρτό εισόδημα της πριν τις μειώσεις 34 του Ν. 4172/2013, δηλαδή πριν από τη μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος του με μη αναλωθέν κεφάλαιο.

Στην αρχική δήλωσή της η προσφεύγουσα, **επικαλέσθηκε χρηματικό ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. Κεφαλ. Αλλοδ., δάνεια, κληρονομίες κλπ** ύψους 125.075,00 € δηλώνοντάς του στο κωδικό 782. Το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας ανήλθε σε ποσό ύψους 37.478,97 € και η εισφορά αλληλεγγύης, μη υπολογιζόμενων των δαπανών 34 του Ν. 4172/2013, ανήλθε σε ποσό ύψους 749,58 € (συντελεστής 0,02% x τεκμαρτό εισόδημα 37.478,97 €).

Ε) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 29.09.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2014**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 525,53 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το ετήσιο συνολικό ατομικό καθαρό τεκμαρτό εισόδημα της πριν τις μειώσεις 34 του Ν. 4172/2013, δηλαδή πριν από τη μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος του με μη αναλωθέν κεφάλαιο.

Στην 1^η τροποποιητική δήλωσή της η προσφεύγουσα, επικαλέσθηκε ποσό ανάλωση κεφαλαίου ύψους 50.000,00 € δηλώνοντάς του στο κωδικό 788. Το τεκμαρτό της εισόδημα ανήλθε σε ποσό ύψους 29.118,83 € και η εισφορά αλληλεγγύης, μη υπολογιζόμενων των δαπανών 34 του Ν. 4172/2013, ανήλθε σε ποσό ύψους 525,53 € (συντελεστής 0,02% x **τεκμαρτό εισόδημα** 26.276,35 €, αφού έγινε συμψηφισμός με θετικό υπόλοιπο συζύγου).

ΣΤ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 17.06.2016, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2015**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 325,39 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το ετήσιο συνολικό ατομικό καθαρό τεκμαρτό εισόδημα της πριν τις μειώσεις 34 του Ν. 4172/2013, δηλαδή πριν από τη μείωση του τεκμαρτού εισοδήματος της με μη αναλωθέν κεφάλαιο.

Στην αρχική δήλωσή της η προσφεύγουσα, **δεν επικαλέσθηκε ποσό ανάλωσης κεφαλαίου, αλλά μόνο ο σύζυγός** της ύψους 40.000,00 € δηλώνοντάς του στο κωδικό 787. Το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας ανήλθε σε ποσό ύψους 27.655,66 € και η εισφορά αλληλεγγύης, μη υπολογιζόμενων των δαπανών 34 του Ν. 4172/2013, ανήλθε σε ποσό ύψους 325,39 € (συντελεστής 0,014% x τεκμαρτό εισόδημα 23.242,05 € αφού έγινε συμψηφισμός με θετικό υπόλοιπο συζύγου).

Ζ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 27.06.2017, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2016**, επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 220,80 ευρώ στην προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημά της**. Από αυτό το ποσό αφαιρέθηκε το ποσό της εισφοράς που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 62,15 €.

Στην αρχική δήλωσή της η προσφεύγουσα, **δεν επικαλέσθηκε ποσό ανάλωσης κεφαλαίου**. Η εισφορά αλληλεγγύης, ανήλθε σε ποσό ύψους 220,80 € (συντελεστής 0,016% x **συνολικό πραγματικό εισόδημα** 20.895,94 €).

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αρ. πρωτ./14.02.2018 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ζητώντας νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013, 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, ως προς την εισφορά αλληλεγγύης, επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού.

Μετά την παρέλευση άπρακτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρώς το ως άνω αίτημα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει εξ ολοκλήρου δεκτή η υπ' αρ./14.02.2018 αίτηση για επιστροφή όλου του ποσού που έχει παρακρατηθεί αχρεωστήτως, για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013, 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, χωρίς να επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 επί τεκμαρτού εισοδήματος καλυπτομένου από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Σχετικά, επικαλείται την υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφαση του ΣτΕ, και την υπ' αρ. 6644/2017 απόφαση της ΔΕΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, «1.Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του

ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

«3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ έως και πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) επί ολόκληρου του ποσού.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα (500.001) και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, «1. Για την επιβολή της εισφοράς, που προβλέπεται με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς, των οικονομικών ετών 2011 έως και 2015 (χρήσεις 2010 έως και 2014). Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του άρθρου 16 και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά ... Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος δεν υπολογίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17. Αντίθετα λαμβάνεται υπόψη η συνολική ετήσια δαπάνη των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 16 του ΚΦΕ ...»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι «Δεδομένης της κατάργησης των διατάξεων του ν. 2238/1994 και την αντικατάστασή τους από αυτές του ν. 4172/2013, δίδονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, όσον αφορά την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων

που αποκτώνται από 01/01/2014 και στο εξής και θα δηλωθούν αντιστοίχως στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και μετά:

1. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ και ειδικότερα στο μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει μετά από τη σύγκριση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 και των συνολικών πραγματικών εισοδημάτων που αποκτώνται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος...

2. Επισημαίνεται ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης, δεν μειώνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) προκειμένου για συνταξιούχους άνω των 65 ετών (περίπτωση ζ' άρθρου 33). Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις της παραγρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος δεν υπολογίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32. Αντίθετα λαμβάνεται υπόψη η συνολική ετήσια δαπάνη των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ΚΦΕ». »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν.2238/1994, «2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α)...., β)...., γ)....,δ)...., ε)....,στ), ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 του ν.4172/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:... α)....,β)....,γ)....,δ)....,ε)....,στ)...., ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, στους κωδικούς 787-788 του εντύπου Ε1 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσόταν από το φόρο) συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων συνεχόμενων χρόνων, τα οποία αναλώθηκαν το φορολογικό έτος 2014 και 2015, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα, Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων

ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και το οικ. 2014 και την περ. ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2014 και μετά. Για τα εισοδήματα ή ποσά που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

Επειδή, το εισόδημα που αναλώνεται από τον φορολογούμενο προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. **αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά** και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία όπως οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβιώσεις (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1172/2017** με την οποία δόθηκαν 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.

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.

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 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.

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](#)).

Επειδή, στους κωδικούς 781-782 του εντύπου Ε1 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. Κεφαλ. Αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. Οργανισμών κτλ) συμπληρώνονται μεταξύ άλλων και ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα (παρ. 2 άρθρο 34 Ν. 4172/2013), μπορούν δε, να ληφθούν υπόψη για κάλυψη των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 ν. 4172/2013, και μεταξύ άλλων αφορούν:

....γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/26.03.2015, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία....

Επειδή κατά το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού, «*Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής*».

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1204/29.12.2010 για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από 23/4/2010 και μετά, ορίζεται:

«7. 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.

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή ως προς την παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για την επιστροφή του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 επταμ., 4075/2012, 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 1751/2017 επταμ., 1440/2018 επταμ.) και τη σχετική εγκ. ΠΟΛ. 1172/2017, με την οποία υιοθετήθηκε η ανωτέρω νομολογία από τη Διοίκηση, 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 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.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό για την επιστροφή του φόρου εισοδήματος, για την ταυτότητα του νομικού λόγου θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αξίωση του φορολογουμένου για την επιστροφή της κατ' άρθρο 29 ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των διαχειριστικών χρήσεων 2010-2013, την οποία έχει καταβάλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση (άλλως τροποποίηση) της δήλωσής του. Η ανάκληση αυτή (άλλως τροποποίηση) μπορεί να γίνει οποτεδήποτε εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (άρθρο 84 ν. 2238/1994), εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης (άλλως τροποποίησης), είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως (άλλως τροποποίησης), καθίσταται αχρεώστητος ο

φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 90 παρ. 2 ν. 2362/1995 τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής της.

πειδή α) με την υπ' αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 09.03.2012, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ.1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2011**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.710,19 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημά της**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

β) με την υπ' αρ. ειδοποίησηςενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 26.07.2012, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2012**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 419,79 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημά της**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

γ) με την υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο εκδόθηκε την 30.07.2013, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2013**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 904,84 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

δ) με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 14.05.2014, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2014**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 749,58 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

ε) με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 29.09.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2014**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 525,53 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

στ) με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 17.06.2016, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2015**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 325,39 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

ζ) με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 27.06.2017, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2016**, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 220,80 € για την προσφεύγουσα. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημα της**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση 2563/2015 της Ολομέλειας του ΣΤΕ, κρίθηκε ότι η διάταξη άρθρου 29 παρ. 2 εδαφ. β' του ν. 3986/2011, που ορίζει ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της επίδικης εισφοράς λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ', αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως και η αντίστοιχη πρόβλεψη του άρθρου 1 εδαφ. 6 της ΠΟΛ 1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή και συνεπώς και η σχετική πρόβλεψη στην ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίου Εσόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2011**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, **δεν δήλωσε κανένα ποσό** στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2012**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 25.000,00 ευρώ, ποσό που μέχρι σήμερα δεν έχει αμφισβητηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2013**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 5.000,00 ευρώ, ποσό που μέχρι σήμερα δεν έχει αμφισβητηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2014**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ) , σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. γ', δ', ε', στ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 125.075,00 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2014**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 50.000,00 ευρώ, ποσό που μέχρι σήμερα δεν έχει αμφισβητηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, **δεν δήλωσε κανένα ποσό** στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), αλλά **δήλωσε μόνο ο σύζυγός της** στον κωδικό 787 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 40.000,00, ποσό που μέχρι σήμερα δεν έχει αμφισβητηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2016**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, **δεν δήλωσε κανένα ποσό** στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή ακολούθως, **α)** με την με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους **2011**, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 3.710,19 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό της εισόδημα**,

β) με την με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους **2012**, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 419,79 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό της εισόδημα**,

γ) με την με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους **2013**, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 904,84 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ.

ζ' , πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

δ) με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού οικονομικού έτους **2014**, για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 749,58 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. γ', δ', ε', στ', πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 782 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ).

ε) με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους **2014**, για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 525,53 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' , πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

στ) με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους **2015**, για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 325,39 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' , πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε από το σύζυγό της στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

ζ) με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους **2016**, για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 220,80 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό του εισόδημα**.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, οι διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 εδάφιο β' του ν. 3986/2011 (και του έκτου εδαφίου της ΠΟΛ 1167/02-08-2011 και συνεπώς και της ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίου Εσόδων), που ορίζουν ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης λαμβάνεται υπόψη πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) (και συνεπώς και του 34 παρ. 2 του ν.4172/2013), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ.2 εδ. ζ' (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013) αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή η ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ αναφέρεται αποκλειστικά στο εδάφιο ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου

34 του ν.4172/2013) το οποίο αφορά μόνο τα ποσά που προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, συνεπώς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ποσά τα οποία δεν επικαλείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **για το οικονομικό έτος 2011**, η δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, υπολογίσθηκε επί του συνολικού καθαρού πραγματικού της εισοδήματος, και όχι επί του τεκμαρτού.

Εξάλλου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1172/2017 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 ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.

Με βάσει τις ανωτέρω διατάξεις, η προσφεύγουσα, όφειλε να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση εντός της ως άνω πενταετούς προθεσμίας, ήτοι μέχρι την 31.12.2016 για το οικ. 2011. Ως εκ τούτου κατά την υποβολή στις 14.02.2018 της αίτησης για τροποποίηση της δήλωσης οικ. έτους 2011, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή η ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ αναφέρεται αποκλειστικά στο εδάφιο ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013) το οποίο αφορά μόνο τα ποσά που προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, συνεπώς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ποσά τα οποία δεν επικαλείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **για το οικονομικό έτος 2012**, η δε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, υπολογίσθηκε επί του συνολικού καθαρού πραγματικού της εισοδήματος, και όχι επί του τεκμαρτού.

Εξάλλου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1172/2017 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 ως προς την προθεσμία υποβολής αυτών, ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός το οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης.

Με βάσει τις ανωτέρω διατάξεις, η προσφεύγουσα, όφειλε να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση εντός της ως άνω πενταετούς προθεσμίας, ήτοι μέχρι την 31.12.2017 για το οικ. 2012. Ως εκ τούτου κατά την υποβολή στις 14.02.2018 της αίτησης για τροποποίηση της δήλωσης οικ. έτους 2012, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης **για το οικονομικό έτος 2013**, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων κατ' εφαρμογή της διάταξης των εδ. ζ', της παρ.2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2013, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ανακλητική (άλλως τροποποιητική δήλωση), κατέβαλε δε τον οφειλόμενο φόρο ποσού 6.429,90 ευρώ βάσει του με αρ. ειδ. ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος την 30.08.2013, και ως εκ τούτου, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφηκε μετά τρία έτη από της καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή η ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ αναφέρεται αποκλειστικά στο εδάφιο ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013) το οποίο αφορά μόνο τα ποσά που προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, συνεπώς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη τα επικαλούμενα ποσά από μέρους της προσφεύγουσας ύψους 125.075,00 ευρώ που προέρχονται από (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ). στο όνομα της και ως εκ τούτου η ειδική εισφορά αλληλεγγύης της προσφεύγουσας, **για το οικονομικό έτος 2014** ορθώς υπολογίστηκε επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και χωρίς την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματ. κεφαλ. αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ).

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης **για το φορολογικό έτος 2014**, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων κατ' εφαρμογή της διάταξης των εδ. ζ', της παρ.2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης **για το φορολογικό έτος 2015**, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων κατ' εφαρμογή της διάταξης των εδ. ζ', της παρ.2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή η ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ αναφέρεται αποκλειστικά στο εδάφιο ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013) το οποίο αφορά μόνο τα ποσά που προέρχονται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, συνεπώς δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ποσά τα οποία δεν επικαλείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **για το φορολογικό έτος 2016**, η δε ειδική

εισφορά αλληλεγγύης, υπολογίσθηκε επί του συνολικού καθαρού πραγματικού της εισοδήματος, και όχι επί του τεκμαρτού.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15.05.2018 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα :

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΑΙΑΣ νέας εκκαθάρισης των φορολογικών δηλώσεων φορολογικού έτους 2014 και 2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας για τα οικ. έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 και για το φορολογικό έτος 2016 για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α2**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.