



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 20.11.2018

Αριθμός Απόφασης 4723

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./**27-07-2018** ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., Δικαστικού, κατοίκου, **κατά** της υπ'αρ./**01.06.2018** αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί των υπ' αριθ. πρωτ. &/10.04.2018 αιτήσεων ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντιστοίχως και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. 1/20-07-2018 απάντηση σε ερώτημα σχετικά με την παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου για την επιστροφή της κατ' άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Τμήματος Β3 Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Τις απόψεις της Δ.ΟΥ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αριθ. πρωτ./**27-07-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αρ. πρωτ.

...../01.06.2018 αρνητική απάντηση της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ , επί των υπ' αριθ. πρωτ. &/10.04.2018 αιτήσεων ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014 αντιστοίχως, να γίνει δεκτή η αίτηση ανάκλησης των εν λόγω δηλώσεων, να διαταχθεί νέα εκκαθάριση και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007 επί του ακαθαρίστου ποσού, για τα ανωτέρω έτη.

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 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.

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-

υ, 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.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε το αίτημα περί τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος, του οικονομικού έτους 2014, την 10.04.2018 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτά, οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 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 τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 19 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, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 ν.3986/2011, «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 κληρονομίας ...».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση, «κατά τη ρητή διατύπωση της διάταξης του άρθρου 29 ν.3986/2011, η οποία, άλλωστε, επιβάλλουσα φορολογικό βάρος (ΣτΕ 2563/2015 Ολ.), είναι στενώς ερμηνευτέα (ΣτΕ 2121/2016, 3327/2015 κ.ά.), κριτήριο και βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελούν τα εισοδήματα, τα οποία όχι απλώς «δηλώνονται με τις δηλώσεις των [...] οικονομικών ετών 2011-2015» αλλά και «προκύπτουν» κατά την αντίστοιχη διαχειριστική χρήση (2010-2014). Ως τέτοια, δε, νοούνται **τα αναγόμενα στη χρήση αυτή εισοδήματα**, δηλαδή τα εισοδήματα εκείνα για τα οποία γεννήθηκε αξίωση κατά την εν λόγω χρήση, **αδιαφόρως του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιούνται, δηλαδή εισπράττονται από τον φορολογούμενο** (πρβλ. ΣτΕ 430/1932, 505/1934, 433/1938, 3150/1999), του νομοθέτη διαφοροποιούμενου, κατά τούτο, από το σύστημα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 2563/2015 Ολ.) ...»

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 9 του ν. 3620/2007, όπως το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 24 του ν. 3867/2010, ορίζεται ότι: «Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης καθορίζεται το ύψος, ο χρόνος, ο τρόπος και οι όροι καταβολής έκτακτης παροχής προς τους δικαστικούς λειτουργούς, καθώς και τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους, όλων των βαθμίδων. Η έκτακτη αυτή παροχή θα καταβληθεί τμηματικά σε μια εξαετία και θα υπολογιστεί με βάση μηνιαίο βασικό μισθό των Προέδρων των Ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας, ύψους 4.072 ευρώ για το πρώτο και 3.994 ευρώ για τα λοιπά έτη και τους συντελεστές, τις προσαυξήσεις και τα χρονοεπιδόματα των μηνιαίων βασικών μισθών των δικαστικών λειτουργών και των μελών του Νομικού Συμβουλίου του

Κράτους, ανά βαθμό, όπως ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 29 (παρ. 1), 30 (παράγραφοι Α1 και Β), 31, 32 και 33 (παράγραφοι Α1, Β' και Γ') του ν. 3205/2003. Η παροχή αυτή φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 25%, δεν υπόκειται σε καμία άλλη κράτηση και είναι ανεξάρτητη από το εκάστοτε ισχύον ειδικό μισθολόγιο των δικαστικών λειτουργών. Η καταβολή της ανωτέρω παροχής ουδεμία αξίωση μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος των ασφαλιστικών οργανισμών επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας».

Επειδή, περαιτέρω, κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007 εκδόθηκε η 2/1601/0022/30.1.2008 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης (Β' 149/30.1.2008), με την οποία ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι : « ... οι εν λόγω παροχές προς τους δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του ΝΣΚ, εν ενεργεία και συνταξιούχους, θα καταβληθούν με μετρητά σε πέντε (5) δόσεις ... ».

Επειδή, όπως κρίθηκε με την πρόσφατη υπ' αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση, «...η ως άνω έκτακτη παροχή, η οποία προβλέφθηκε να εξοφληθεί στις προμνημονευθείσες πέντε δόσεις, έχει τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών των δικαστικών λειτουργών από την άσκηση του λειτουργήματός τους. Επομένως, ανεξάρτητα από το πότε εισπράττεται η κάθε δόση, ανάγεται πάντως στο χρονικό διάστημα από 1.1.2003-31.12.2007 (εξ ου άλλωστε και υπολογίζεται με βάση το βασικό μισθό/συνταξιοδοτική κλίμακα καθενός στο χρονικό διάστημα από 1.1.2003-31.12.2007, χορηγείται μόνον κατόπιν υποβολής υπευθύνου δηλώσεως περί παραιτήσεως από κάθε άλλη αξίωση για το εν λόγω διάστημα κ.λπ.) (110, 261/2016 αποφάσεις Ειδικού Δικαστηρίου άρθρου 88 παρ. 2 Συντάγματος). Άλλωστε, ο νομοθέτης δεν όρισε την εν λόγω έκτακτη παροχή της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3620/2007 ως φορολογητέο εισόδημα των χρήσεων κατά τις οποίες εισπράττονται οι παραπάνω δόσεις (πρβλ. ΣτΕ 974, 1783, 4040, 4350/1995, 2605, 5988/1996 κ.ά.). **Συνεπώς**, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκε, **δεν πρόκειται**, σύμφωνα με όσα προαναφέρονται στη σκέψη 5, **για εισόδημα που προέκυψε, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο και βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προβλέπεται από αυτήν...**»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δικαστική λειτουργός, με τις αιτήσεις της, προέβη σε μερική ανάκληση - τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014 **ΜΟΝΟ** κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ακαθαρίστου ποσού που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007, για το ανωτέρω έτος, ισχυριζόμενη ότι για το υπό κρίση ποσό δεν μπορούσε να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης, αφού αυτό αφορούσε στα έτη 2003-2007, δηλαδή σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του ν.3986/2011. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας, ενόψει των ως άνω προσφάτως κριθέντων με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και, κατ' ακολουθίαν, να γίνει επανακαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014, και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007, για τα ανωτέρω έτη.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./27.07.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., ως προς την μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007, για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ νέων εκκαθαρίσεων για για τα ανωτέρω έτη σύμφωνα με τα

ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

1

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.