



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.03.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 636

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , Α.Φ.Μ. κατά της με αριθμό πρωτ.2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αριθμό πρωτ.07.2018 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτ.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της με αριθμό πρωτ.07.2018 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του προσφεύγοντα.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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:

Με την πάροδο απράκτου του τριμήνου από την υποβολή της με αριθμ. πρωτ.07.2014 επιφύλαξης κατατεθείσας μαζί με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και συνακόλουθα με την έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης10.2014 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απερρίφθη η διατυπωθείσα επιφύλαξη ως προς α) την εφαρμογή του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος επί των αποδοχών του ως δικαστικού λειτουργού σύμφωνα με τη με αριθμό 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (περί απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ακαθάριστων αποδοχών του) β) τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του Ν. 3620/2007.

Κατά της σιωπηρής απόρριψης της ως άνω επιφύλαξης ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτ.11.2014 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά κατόπιν παρόδου άπρακτης της τασσόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 Ν. 4174/2013 προθεσμίας. Εν συνέχεια κατά της ανωτέρω σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής άσκησε τη με αριθμό καταχ.03.2015 προσφυγή ενώπιον του μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό11.2016 απόφαση του μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία α) έγινε δεκτή η προσφυγή ως προς τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του 25% των ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών του προσφεύγοντα από την άσκηση του δικαστικού λειτουργήματος οικονομικού έτους 2014 β) καταργήθηκε η δίκη κατά το μέρος που αφορά στη μη υπαγωγή σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης της καταβληθείσας στον προσφεύγοντα το έτος 2013 έκτακτης παροχής του Ν. 3620/2007 λόγω σχετικής δήλωσης παραίτησής του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προσφεύγων κατέθεσε στη φορολογική αρχή τη με αριθμό πρωτ.07.2018 αίτηση τροποποίησης της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 για μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του Ν. 3620/2007 που έλαβε ως δικαστικός λειτουργός, η οποία απερρίφθη με την προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτ.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) να ακυρωθεί η με αριθμό πρωτ.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της από2018 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) να γίνει δεκτή η ανωτέρω αίτηση τροποποίησης της εν λόγω δήλωσης, γ) να διαταχθεί νέα εκκαθάριση και να του επιστραφεί νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007.

Ως προς το παραδεκτό της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 1 ΚΔΔ ορίζεται ότι:

« Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. 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.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα ».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή

προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.....

[....] 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο.....

[...] 8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.....».

Επειδή, από τη συνδυαστική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, αν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει τη δήλωσή του με επιφύλαξη, σύμφωνα με το άρθρο 20 ΚΦΔ, επί δε ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ως άνω επιφύλαξης μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ, και εν συνεχεία, σε περίπτωση που αυτή απορριφθεί ρητώς ή σιωπηρώς, ένδικη προσφυγή ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων. Σημειωτέον ότι, κατά την ρητή πρόβλεψη του νόμου η υποβολή της δήλωσης με επιφύλαξη δεν επιφέρει την αναστολή καταβολής του αναλογούντος φόρου, συνεπώς ο φορολογούμενος υποχρεούται στην καταβολή του (άρθρο 20 παρ. 2 εδ. γ' ΚΦΔ). Με την επιφύλαξη ο φορολογούμενος επιτυγχάνει αφενός την αποφυγή των κυρώσεων της παράλειψης ή ανακριβούς δηλώσεως και αφετέρου εξακολουθεί να αμφισβητεί τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη (ΣτΕ 3130/2014, 3474/2011).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1114/22-07-2016 η οποία έκανε αποδεκτή την υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., στην έννοια της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), περιλαμβάνεται τόσο η συμπληρωματική όσο και η ανακλητική δήλωση, η οποία μπορεί να υποβληθεί από τον φορολογούμενο είτε εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης είτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση είτε μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. Η ανάκληση αυτή και η αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΔ, δεν κωλύεται από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης με επιφύλαξη και την τυχόν ρητή ή σιωπηρή απόρριψη αυτής από τη Φορολογική Διοίκηση, δεδομένου ότι η επιφύλαξη συνδέεται άρρηκτα με τη δήλωση και συνεπώς με την τροποποιητική-ανακλητική δήλωση ανατρέπεται τόσο η δήλωση όσο και η συνοδεύουσα αυτήν επιφύλαξη (ΔΕφΘεσ/νίκης 1648/2018, ΣτΕ 3683/2000, 1557-58/1999). Για τον ίδιο λόγο, ούτε και η πάροδος άπρακτης της προθεσμίας ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της επιφύλαξης καθιστά οριστική και αμετάκλητη την οικεία φορολογική εγγραφή, ώστε

να είναι ανεπίτρεπτη η ανάκληση της δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΔ, παρά μόνον στην περίπτωση που υφίσταται δεδικασμένο επί της ουσίας. Κατά δε της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης ο φορολογούμενος δικαιούται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ, επί απορρίψεως δε αυτής δύναται να ασκήσει ένδικη προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή, εν προκειμένω δεν τίθεται ζήτημα άσκησης δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της ίδιας πράξης, καθώς λείπει η προϋπόθεση προσβολής της ίδιας πράξης, αφού αντικείμενο της δεύτερης, κατά σειρά ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί άλλη πράξη και συγκεκριμένα η σιωπηρή απόρριψη της με αρ. πρωτ.07.2018 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και όχι η σιωπηρή απόρριψη της αρχικής δήλωσης με επιφύλαξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι:

« Προσφυγή, από το δικόγραφο της οποίας παραιτήθηκε ο προσφεύγων θεωρείται ότι δεν ασκήθηκε ».

Επειδή, από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι η υποβολή παραιτήσεως από του δικογράφου της προσφυγής έχει ως αποκλειστική συνέπεια (και μάλιστα ανεξάρτητα από τα ελατήρια τα οποία οδήγησαν στην υποβολή της παραιτήσεως) να θεωρείται ως μη ασκηθείσα η προσφυγή, χωρίς περαιτέρω η παραίτηση αυτή να υποδηλώνει αποδοχή της πράξεως η οποία είχε προσβληθεί, με αποτέλεσμα να μην επέρχεται έλλειψη εννόμου συμφέροντος (ΣΤΕ 3520/1988).

Επειδή, εν προκειμένω ουδόλως επιδρά η παραίτησή του προσφεύγοντα από την ασκηθείσα ένδικη προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της πρώτης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς η ενέργεια αυτή δεν υποδηλώνει και αποδοχή από τον διοικούμενο της πράξης που είχε προσβληθεί (βλ. Μωυσίδης Β., Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Κατ' άρθρο ερμηνεία-νομολογία, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Στ' έκδοση, σελ 88, σημ. 6. ΣΤΕ 3520/1988).

Κατόπιν των ανωτέρω η με αριθμό πρωτ.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της από2018 αίτησης τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη που προσβάλλεται παραδεκτως.

Ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του Ν. 3620/2007.

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 διαφοροποιουμένου, 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 λειτουργιών 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, με την ΠΟΛ.1175/17.09.2018 ορίζεται ότι:

«4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν. **2238/1994** (προηγούμενος ΚΦΕ), όπως ισχύαν μετά την τροποποίησή τους με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. **3842/2010** για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά, οριζόταν ότι ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξής τους εφαρμόζονταν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. **2238/1994**. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε και συνεπώς ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη 2008 και 2009, είχε ως εξής: «Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.»

5. Συνεπώς, όταν άρχισαν να καταβάλλονται αυτά τα εισοδήματα κατά το έτος 2008, όπου ίσχυε η προγενέστερη μορφή του εδαφίου αυτού, έπρεπε να είχαν δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των ετών που εισπράχθηκαν. Εξάλλου, πρόκειται για αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα που διέπονται από ειδικές διατάξεις, για τα οποία δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. **2238/1994**, οι οποίες προέβλεπαν ότι «δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που

εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης».

6. Επομένως, οι φορολογούμενοι ορθώς ανέγραψαν, ως όφειλαν, τα ποσά των εισπραχθέντων δόσεων, αναγράφοντας ως αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των ετών που εισπράχθηκαν, παρόλο ότι πρόκειται για εισόδημα που προέκυψε τα έτη 2003 - 2007. Αυτό όμως είχε ως συνέπεια κατά την εκκαθάριση των φορολογικών τους δηλώσεων του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και του φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014), να υπολογιστεί αυτόματα και για αυτά τα ποσά η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, όπως εξάλλου ήταν ρυθμισμένο κατά κανόνα να συμβαίνει στην εφαρμογή εκκαθάρισης των φορολογικών δηλώσεων των ετών εκείνων, χωρίς να έχουν ληφθεί υπόψη οι ειδικές διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. **3620/2007**.

7. Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ. ΣΤΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση κρίθηκε ότι «...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...».

8. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ. 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) απόφαση του ΣΤΕ., σας γνωρίζουμε ότι τα ποσά που χορηγήθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 στους δικαστικούς λειτουργούς ως έκτακτη παροχή της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. **3620/2007**, τα οποία αφορούν έτη πριν από το έτος έναρξης επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. **3986/2011** (έτη 2003 - 2007), δεν υπάγονται σε αυτήν, ακόμη κι αν εισπράχθηκαν και περιλήφθηκαν σε φορολογικές δηλώσεις μεταγενέστερων ετών, στων οποίων τα εισοδήματα είχε αρχίσει να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

9. Τα παραπάνω ισχύουν χωρίς να εξετάζεται η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής, καθόσον οι φορολογούμενοι δεν ανακαλούν φορολογητέα ύλη. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/22.7.2016 εγκύκλιο, 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. Εξάλλου, στην προκειμένη περίπτωση, δεν πραγματοποιείται ούτε συμπλήρωση φορολογητέου εισοδήματος, καθόσον δεν αλλάζει κανένα από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, το εισόδημά τους παραμένει ίδιο, απλώς επαναυπολογίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση εισφορά για αυτό.

10. Οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στην πιο πάνω περίπτωση, δύνανται να προσέλθουν στις Δ.Ο.Υ., το αργότερο μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2018 και με έγγραφο αίτημά τους να ζητήσουν τη διαγραφή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που υπολογίστηκε πάνω στη πιο πάνω έκτακτη παροχή για τα έτη 2013 και 2014. Η ικανοποίηση του εγγράφου αιτήματος των δικαστικών λειτουργιών θα πραγματοποιηθεί με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας τα συμπληρωμένα ποσά που αφορούν στα συγκεκριμένα εισοδήματα από τους κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1 και μεταφέροντάς τα στους κωδικούς 657-658 της δήλωσης, τα ποσά των οποίων δεν προσμετρούνται στον υπολογισμό της εισφοράς. Κατόπιν εκδίδεται από τις Δ.Ο.Υ. νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, η οποία δεν θα περιλαμβάνει εισφορά για τα εισοδήματα της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, εφόσον το αίτημα υποβληθεί μέχρι την πιο πάνω προθεσμία.

11. Το αίτημα πρέπει να συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα βεβαιώνει ο φορολογούμενος ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.

β) Αν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο».

Επειδή, ενόψει των ως άνω προσφάτως κριθέντων με την υπ' αρ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ) Απόφαση και την ΠΟΛ 1175/17.09.2018 το ποσό της έκτακτης παροχής (22.032,01€) που εισέπραξε ο προσφεύγων βάσει των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν. 3620/2007 κατά το οικονομικό έτος 2014, δεν συνιστά εισόδημα του υπό κρίση έτους, αλλά αφορά στα έτη 2003-2007, ήτοι σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του Ν. 3986/2011 κι ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτού της κατ' άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Ως προς το αίτημα έντοκης επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

.....

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013:

«16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντα για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης:

«Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία

μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, **οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους**. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντα περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο ποσό της έκτακτης παροχής ύψους 22.032,01€ που εισέπραξε ο προσφεύγων βάσει των διατάξεων της παρ. 9 του άρθρου 5 του Ν. 3620/2007, κατά το οικονομικό έτος 2014 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.