



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/06/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1624

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **21-02-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του», **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού αριθ. - Τ.Κ....., Δικαστικού Λειτουργού, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, στην από 23/11/2018 με αριθ. καταχώρησης υποβληθείσα **2^η**

τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ./2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, στην από 23/11/2018 με αριθ. καταχώρησης υποβληθείσα **2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014.**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21-02-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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:

Την 29-07-2015 η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με επιφύλαξη αφενός ως προς την εφαρμογή του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος επί των δικαστικών αποδοχών της για το έτος 2014, δυνάμει της με αριθμ. 89/2013 αποφάσεως του κατ' άρθρον 88 παρ. 2 του Συντάγματος Ειδικού Δικαστηρίου (φοροαπαλλαγή 25%) και αφετέρου ως προς τη μη επιβολή έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης επί των αναδρομικών παροχών που της καταβλήθηκαν το ίδιο έτος δυνάμει του άρθρου 5 παρ. 9 Ν. 3620/2007 (ήτοι αποδοχές αναγόμενες στην περίοδο 2003 έως 2007) ακαθάριστου ποσού 17.180,41€.

Ακολούθως, η εν λόγω επιφύλαξη απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και εκδόθηκε η από 11-09-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014. Κατά της απόρριψης της επιφύλαξης που διατύπωσε η προσφεύγουσα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ./2015 ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Κατά της τεκμαιρόμενης αυτής απόρριψης άσκησε την με αριθμ. καταχ./2016 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Εν συνεχεία, ακολούθησε η έκδοση των ΠΟΛ 1147/29-09-2016 και/01-11-2016, δυνάμει των οποίων η Φορολογική Διοίκηση, υιοθέτησε τις υπ' αριθ. 89/2013 και 6/2015 αποφάσεις του Ειδικού Δικαστηρίου της παρ. 2 του άρθρου 88 του Συντάγματος (Μισθοδικείου), ως προς τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος δικαστικών λειτουργών με την αφαίρεση ποσοστού 25% από τις ακαθάριστες αποδοχές τους.

Ακολούθως κατά την 02-12-2016 η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/2016 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 με την οποία δήλωσε το 25% των

ακαθαρίστων αποδοχών της στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147/2016. Η φορολογική αρχή προχώρησε σε εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης και εξέδωσε την από 10-02-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, (αριθ. καταχ.) φορολογικού έτους 2014 με βάση την 1^η τροποποιητική.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε στη φορολογική αρχή την από 23/11/2018 και με αριθ. καταχώρησης **τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού 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.**/2019** αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά: α) να ακυρωθεί η με αριθμό πρωτ.**/2019** αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επί της από 23.11.2018 υποβληθείσας 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) τη μη υπαγωγή σε εισφορά αλληλεγγύης του Ν.3986/2011 της έκτακτης παροχής του ν. 3620/2007 που έλαβε ως δικαστικός λειτουργός στο έτος 2014, καθώς η με αριθμ.**/2016** προσφυγή λόγω της παραίτησης θεωρείται ως μη ασκηθείσα, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 70 του Κ.Δ.Δ., η αξίωση που προβάλλεται δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ και η έκτακτη παροχή του Ν.3620/2007 δεν υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης.

Ως προς το παραδεκτό της ενδικοφανούς προσφυγής.

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 αμφισβallesti 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 αμφισβallesti 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 βασίζεται 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 αμφισβallesti 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 τη 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./2019 ρητή αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επί της/2018 υποβληθείσας **2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού 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 παραίτησής) να θεωρείται ως μη ασκηθείσα η προσφυγή, χωρίς περαιτέρω η παραίτηση αυτή να υποδηλώνει αποδοχή της πράξης η οποία είχε προσβληθεί, με αποτέλεσμα να μην επέρχεται έλλειψη εννόμου συμφέροντος (ΣΤΕ 3520/1988).

Επειδή, εν προκειμένω ουδόλως επιδρά η παραίτησή της προσφεύγουσας 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' Θεσσαλονίκης, 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./2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επί της από 23.11.2018 υποβληθείσας 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού 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, ορίζεται ότι: «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 ...».*

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται, στο πλαίσιο μνημονιακής δεσμεύσεως, ως μέτρο αναγκαίο για την αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας επί των ετήσιων εισοδημάτων, πραγματικών ή τεκμαρτών, φορολογούμενων ή απαλλασσόμενων, το ύψος δε αυτής υπολογίζεται με συντελεστή, ο οποίος βαίνει αυξανόμενος ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος, εφόσον, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη είναι το πλέον ασφαλές κριτήριο διάγνωσης της φοροδοτικής ικανότητας.

Επειδή στην παρ. 4 περ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011, ορίζεται ότι: «*Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομίας με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.*». Περαιτέρω με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται ότι: «*Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου*

74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013 “Πεδίο εφαρμογής”

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα **και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά** ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α` και β`.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.4 του άρθρου 42** του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή», ενώ στο **άρθρο 36 παρ. 1 και 2** του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 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. 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».

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 ΓΓΔΕ).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την πρόσφατη 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.) ...

...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, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1114/22-7-2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα) διευκρινίζονται τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.:

«...Η, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1172/14-11-2017 “Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης” αναφέρονται τα ακόλουθα:

«...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 του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης. **Από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης άρχεται η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου, η οποία, για εισοδήματα των χρήσεων μέχρι 31-12-2013, είναι τριετής (παρ. 7 άρθρου 84 ν. 2238/1994).**

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/29.9.2016, ΠΟΛ.1161/1.11.2016, ΠΟΛ.1190/15.12.2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ 2017/5.4.2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/27.10.2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, **επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους».**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δικαστικός λειτουργός, με την υπ' αρ. καταχώρησης **τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014**, προέβη σε μερική ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 κατά το μέρος που της επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ποσού ύψους 17.180,41 € που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του Ν.3620/2007, ισχυριζόμενη ότι για το υπό κρίση ποσό δεν μπορούσε να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον αφορούσε στα έτη 2003 – 2007, δηλαδή σε χρονικό διάστημα προγενέστερο στο ν.3986/2011.

Αρχικά ο εν λόγω ισχυρισμός, ενόψει των ως άνω προσφάτως κριθέντων με την υπ' αριθμ. ΣΤΕ 295/2017 (Τμ. Β' -7μ). απόφαση, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους (αρχική και τροποποιητικές), η αξίωση δε, επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί επί του ποσού των 17.180,41 € της έκτακτης παροχής του ν.3620/2007, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 42 παρ. 4 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 36 παρ. 1 και 2, σε συνδυασμό με τα ως άνω κριθέντα με την αριθμ. 295/2017 απόφαση του ΣΤΕ δεν έχει παραγραφεί κατά την 23/11/2018, ήτοι κατά το χρόνο υποβολής της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/21-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του, **ΑΦΜ**, ως προς την μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής του ν.3620/2007, ποσού 17.180,41 € για το φορολογικό έτος 2014.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης να διενεργήσει νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και να επιστρέψει ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.