



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-09-2019

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

Αριθμός απόφασης:1945

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
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 από 10/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:..... κατά της με αριθμό πρωτ...../01-03-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επί της με αριθμό πρωτ...../05-12-2018 αίτησής του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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:

Με την με αριθμό πρωτ...../01-03-2019 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτ...../05-12-2018 αίτηση του προσφεύγοντα ως προς το σκέλος της μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής (N 3620/2007) που του καταβλήθηκε κατά το έτος 2013 (οικονομικό έτος 2014), καθώς και της μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του αντισταθμιστικού επιδόματος της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν 2521/1997 για τα έτη 2012 και 2013 (οικονομικά έτη 2013 και 2014).

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) αφενός ως προς την εφαρμογή του άρθρου 5 παρ.1 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος επί των δικαστικών αποδοχών δυνάμει της με αριθμ.89/2013 αποφάσεως του κατ'άρθρον 88 παρ.2 του Συντάγματος Ειδικού Δικαστηρίου και αφετέρου ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής που του καταβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 5 παρ.9 του Ν 3620/2007. Κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της με αριθμό πρωτ...../08-07-2014 δήλωσης επιφύλαξης, κατέθεσε την με αριθμό πρωτ...../20-10-2014 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Κατά της τεκμαιρόμενης αυτής απόρριψης άσκησε την με αριθμό καταχώρησης ΠΡ/10-02-2015 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Ακολούθως, μετά την έκδοση των ΠΟΛ 1147/29-09-2016, 1161/01-11-2016 και 1190/2016 δυνάμει των οποίων η Φορολογική Διοίκηση υιοθέτησε τις με αριθμ.89/2013 και 6/2015 αποφάσεις του Ειδικού Δικαστηρίου, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική δήλωση δηλώνοντας το 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 και με την από 15-11-2017 δήλωσή του παραιτήθηκε (ΠΠ 910/22-11-2017) από το σύνολο του δικογράφου της με αριθμ. ΠΡ/10-02-2015 προσφυγής.

Η αρμόδια ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, απέρριψε την με αριθμό πρωτ...../05-12-2018 αίτηση του προσφεύγοντα ως προς το σκέλος της μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής (N 3620/2007) που του καταβλήθηκε κατά το έτος 2013 (οικονομικό έτος 2014) βασιζόμενη στην παρ.στ' του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1207/2017 όπου ορίζεται ότι "στ) Εάν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε ρητά ή σιωπηρά λόγω παρόδου της προθεσμίας εντός της οποίας μπορούσε να εκδοθεί η απόφαση επί αυτής ή λόγω εφαρμογής τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου και δεν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή, δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. διότι τα

όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά τους και συνεπώς τα σχετικά αιτήματα των φορολογούμενων δεν γίνονται αποδεκτά.”

Ως προς το σκέλος της μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του αντισταθμιστικού επιδόματος της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν 2521/1997 για τα έτη 2012 και 2013 (οικονομικά έτη 2013 και 2014), η αρμόδια ΔΟΥ απέρριψε την με αριθμό πρωτ...../05-12-2018 αίτηση του προσφεύγοντα με το αιτιολογικό ότι το εν λόγω επίδομα δεν περιλαμβάνεται στις εξαιρέσεις της παρ.2 του άρθρου 29 του Ν 3986/2011.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό πρωτ...../01-03-2019 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης , να γίνει δεκτή η αίτηση τροποποίησης/ανάκλησης και οι τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2013 και 2014, να διαταχθεί νέα εκκαθάριση και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί τόσο στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007 που έλαβε το έτος 2013, όσο και στο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στο αντισταθμιστικό επίδομα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Ν 2521/1997 για τα έτη 2012 και 2013 (οικονομικά έτη 2013 και 2014). Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την ΠΟΛ 1175/2018 και την απόφαση ΣτΕ 3150/1999.

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 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.

Σύμφωνα, με τα ως άνω εκτενώς αναφερόμενα, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./05-12-2018 αίτηση-ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, ασκώντας το κατά νόμο δικαίωμά του εντός των προβλεπόμενων χρονικών ορίων (άρθρο 19 παρ. 3 ΚΦΔ), χωρίς να ασκεί επιρροή η υποβολή της αρχικής του δήλωσης με επιφύλαξη και η σιωπηρή απόρριψή της από την Φορολογική Αρχή, λόγω του άρρηκτου συνδέσμου μεταξύ της δήλωσης και της επιφύλαξης.

Περαιτέρω, ουδόλως επιδρά η παραίτησή του από την ασκηθείσα ένδικη προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του (πρώτη ενδικοφανής) κατά της 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). Άλλωστε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 2 ΚΔΔ: « Προσφυγή, από το δικόγραφο της οποίας παραιτήθηκε ο προσφεύγων θεωρείται ότι δεν ασκήθηκε ». Από την διάταξη αυτή 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). Συνεπώς, η προσβαλλόμενη με την υπ' αριθμ./10-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή (δεύτερη ενδικοφανής) αρνητική απάντηση επί της με αριθμ./05-12-2018 ανακλητικής δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη που προσβάλλεται παραδεκτώς.

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, 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 ...*».

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, 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). Αλλωστε, 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, η Διοίκηση υιοθετώντας το σκεπτικό της ως άνω υπ' αριθμ. [295/2017](#) (Τμ. Β' - 7μ.) απόφασης του ΣΤΕ, με την αριθμ. 1175/17-9-2018 ΠΟΛ. Εγκύκλιο διαταγή της, διευκρινίζει 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](#) και 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.

Επειδή, επιπλέον στην παράγραφο 11 της ΠΟΛ 1175/2018 ορίζεται ότι " 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, περαιτέρω, με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1061576 ΕΞ/22-04-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης εφαρμογής άμεσης φορολογίας, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή της [ΠΟΛ 1175/2018](#) εγκυκλίου «Μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε ποσά που χορηγήθηκαν ως έκτακτη παροχή στους δικαστικούς λειτουργούς και αφορούν τα έτη 2003-2007». Συγκεκριμένα στο ως άνω έγγραφο αναφέρεται ότι : « 1.Με την [ΠΟΛ 1175/2018](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ. [295/2017](#) (Τμ.Β'-7μ) απόφαση του ΣτΕ, 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 και αν εισπράχθηκαν και περιλήφθηκαν σε φορολογικές δηλώσεις μεταγενεστέρων ετών, στων οποίων τα εισοδήματα είχε αρχίσει να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επιπλέον, η ανωτέρω δικαστική απόφαση έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι « ... 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.).

2. Συνεπώς, καθίσταται σαφές τόσο από την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ όσο και τη σχετική εγκύκλιο ότι τα ποσά των δόσεων της έκτακτης παροχής της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν.[3620/2007](#) δεν συνυπολογίζονται στην επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ανεξάρτητα από το αν εισπράχθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 ή προγενέστερα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 30 του ν. 3205/2003 όπως αντικαταστάθηκε το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 2521/1997 ορίζεται ότι:“3. Για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους (δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου), οριζόμενο κατά βαθμό ως εξής:

α. Ειρηνοδίκες Γ` και Δ` Τάξης, Δόκιμος Εισηγητής του Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι τριακόσια σαράντα τέσσερα ευρώ και οκτώ λεπτά (344,08 ευρώ),

β. Εισηγητής του Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι τετρακόσια ογδόντα επτά ευρώ και ενενήντα επτά λεπτά (487,97 ευρώ).

γ. Πρόεδρος Πρωτοδικών και αντίστοιχοι πεντακόσια εξήντα τρία ευρώ και τέσσερα λεπτά (563,04 ευρώ).

δ. Πάρεδρος του Σ.τ.Ε. και αντίστοιχοι πεντακόσια ενενήντα τέσσερα ευρώ και τριάντα δύο λεπτά (594,32 ευρώ).

ε. Πρόεδρος Εφετών, Σύμβουλος της Επικρατείας και αντίστοιχοι εξακόσια είκοσι πέντε ευρώ και εξήντα λεπτά (625,60 ευρώ).

στ. Αντιπρόεδρος και αντίστοιχοι εξακόσια πενήντα έξι ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτά (656,88 ευρώ).

ζ. Πρόεδρος και αντίστοιχοι εξακόσια ογδόντα οκτώ ευρώ και δεκαέξι λεπτά (688,16 ευρώ)''

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 2521/1997 "Ειδικό μισθολόγιο δικαστικών λειτουργών κ.λπ." (Α`174) προβλέπει το εξής επίδομα : "Επίδομα για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου)". Το ύψος του επιδόματος αυτού κλιμακώνεται ανάλογα με το βαθμό των δικαστικών λειτουργών από 135.000 μέχρι 250.000 δρχ. Από τη διάταξη αυτή, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση του νόμου ότι θεσπίζεται "για πρώτη φορά ειδικό επίδομα και πάγια μηνιαία αποζημίωση, έτσι ώστε αυτά να ανταποκρίνονται πράγματι στις ιδιόμορφες συνθήκες εργασίες των δικαστικών λειτουργών και να αντισταθμίζουν τις δαπάνες που υποβάλλονται εξ αιτίας του λειτουργήματός τους", προκύπτει ότι το εν λόγω επίδομα χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξ αιτίας της υπηρεσίας και των ιδιόμορφων συνθηκών άσκησης της (όπως δαπάνες για τη δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου), αλλά και για την κάλυψη των πρόσθετων δαπανών στις οποίες υποβάλλονται για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων (όπως δαπάνες για συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά, για την αγορά και λειτουργία ηλεκτρονικών υπολογιστών και τη σύνδεσή τους με τράπεζες νομικών πληροφοριών κ.λπ.). Συνεπώς, το ανωτέρω επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς αντικρύζει πραγματικές δαπάνες στις οποίες αυτοί υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους και για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος, ούτε συγκεκριμένο φορολογικό προνόμιο υπέρ των δικαστών. (Σκέψη 6 ΣτΕ 3150/1999)

Επειδή, το προβλεπόμενο στο άρ. 2 παρ. 3 του ν. 2521/1997 και ήδη άρ. 30 παρ. 3 του ν.

3205/2003 επίδομα για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους (δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου), έχει κριθεί ότι αντικρίζει πραγματικές δαπάνες στις οποίες οι δικαστικοί λειτουργοί υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους, έχει δε αποζημιωτικό χαρακτήρα για την κάλυψη των εν λόγω δαπανών και δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια του άρ. 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρ. 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΣΤΕ 3150/1999)

Επειδή, η διάταξη, όμως, του άρθρου 29 του Ν 3986/2011 αναφέρεται αποκλειστικώς σε «εισόδημα» κατά την έννοια του Κ.Φ.Ε., και δεν καταλαμβάνει, ως εκ τούτου, το προαναφερθέν, αποζημιωτικού, κατά τα προεκτεθέντα, χαρακτήρα, επίδομα για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματος τους (δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης, οργάνωση γραφείου). Ως εκ τούτου, το επίδομα αυτό δεν συνιστά εισόδημα, επί του οποίου είναι νόμιμη η επιβολή της κατ' άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 4203/2015).

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, 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 πρώτη 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 στις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο **11** ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, στη δε παράγραφο **43** ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

Εξάλλου, το άρθρο 84 του ν. 2238/94 ορίζει στην παράγραφο **1** ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας» και στην παρ.7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την [παράγραφο 15 του άρθρου 8](#) του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της» και όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την [παράγραφο 15 του άρθρου 8](#) του ν.3842/2010 (Α' 58), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...].

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 υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος** που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. [2362/1995](#), η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης.

..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, ο προσφεύγων, είχε καταθέσει την με αριθμό ΠΡ/10-02-2015 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία, μεταξύ άλλων, ζητούσε τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο ποσό της έκτακτης παροχής του Ν 3620/2007 που εισέπραξε κατά το έτος 2013.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την με αριθμ.ΠΠ/22-11-2017 πράξη παραίτησης, παραιτήθηκε από το σύνολο του ως άνω δικογράφου της προσφυγής (ΠΡ/10-02-2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δικαστικός λειτουργός, με την από 05-12-2018 αίτηση-τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέβη σε μερική ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ποσού ύψους 24.933,22€, που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του Ν.3620/2007 και επί του ποσού ύψους 4.592,24€, που αντιστοιχεί στο αντισταθμιστικό εισόδημα του Ν 2521/1997, ισχυριζόμενος ότι, για τα υπό κρίση ποσά δεν μπορούσε να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον αφορούσε στα έτη 2003 – 2007, δηλαδή σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του ν.3986/2011 και το αντισταθμιστικό επίδομα κρίθηκε ότι αντικρύζει πραγματικές δαπάνες, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα.

Επειδή, με την από 05-12-2018 αίτηση-τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προέβη σε μερική ανάκληση – τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ποσού ύψους 7.211,70€, που αντιστοιχεί στο αντισταθμιστικό εισόδημα του Ν 2521/1997, ισχυριζόμενος ότι, το εν λόγω επίδομα κρίθηκε ότι αντικρύζει πραγματικές δαπάνες, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα.

Περαιτέρω, η από 05-12-2018 αίτηση-τροποποιητική δήλωση των οικονομικών ετών 2013 και 2014 υποβλήθηκε εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης του αντίστοιχου έτους και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει αποδεκτή, καθότι η έκτακτη παροχή του ν.3620/2007 σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση 295/2017 ΣτΕ, δεν έπρεπε να υπαχθεί σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον ανάγεται σε έτη πριν την ψήφιση του Ν. 3986/2011. Επίσης και το αντισταθμιστικό επίδομα του Ν 2521/1997 δεν έπρεπε να υπαχθεί σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθώς κρίθηκε ότι αντικρύζει πραγματικές δαπάνες, έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα.

Επειδή περαιτέρω, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης οικονομικών ετών 2013 και 2014 βεβαιώθηκε με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών (αρχικές και τροποποιητικές), η αξίωση δε επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί επί του ποσού της έκτακτης παροχής του ν.3620/2007 και του αντισταθμιστικού εισοδήματος του Ν 2521/197, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 72 §§ 11 και 43 και του άρθρου 84 παρ. 7, σε συνδυασμό με τα ως άνω κριθέντα με την αριθμ. 295/2017 απόφαση του ΣτΕ δεν έχει παραγραφεί κατά την 05/12/2018, ήτοι κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης-τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ./10-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ:**.....

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης να διενεργήσει νέα εκκαθάριση για τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012) και 2014 (χρήση 2013), 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 (για το οικονομικό έτος 2014) και στο αντισταθμιστικό επίδομα του Ν 2521/1997 (για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.