



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/07/2019

Αριθμ. Αποφ.: 1709

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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 **12-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης, στη με αριθ. πρωτ. /22-11-2018 αίτηση νέας εκκαθάρισης και επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής του ν. 3620/2007, οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. πρωτ. /22-11-2018 αίτηση νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής ν. 3620/2007, για το ως άνω έτος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **12-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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:

Ο προσφεύγων με την αριθ. πρωτ. /22-11-2018 αίτηση, την οποία υπέβαλε κατόπιν της με αρ. /17-09-2018 ΠΟΛ. της Α.Α.Δ.Ε., ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης, αφενός, τη διαγραφή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που υπολογίστηκε επί της έκτακτης παροχής της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007 (δ'δόση), ανερχόμενη στο ποσό των 15.688,00 €, που εισέπραξε για το έτος 2012 ως συνταξιούχος δικαστικός λειτουργός και αφορά τα έτη 2003-2007 και αφετέρου, την επιστροφή του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, που αναλογεί στο ποσό αυτό. Η παραπάνω αίτησή του, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τη Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης, με την πάροδο της προβλεπόμενης τρίμηνης προθεσμίας.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η' Θεσσαλονίκης, επί της με αρ. /22-11-2018 αίτησης νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) και επιστροφής της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 που κατέβαλε για το έτος αυτό, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, καθότι μη νόμιμα επιβαρύνθηκε με την ανωτέρω εισφορά η έκτακτη παροχή του άρθρου 5 παρ. 9 του ν. 3620/2007. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, επικαλείται την υπ' αριθμ. 295/2017 απόφαση του ΣτΕ, με την οποία αναγνωρίστηκε ότι η έκτακτη παροχή του άρθρου 5 παρ. 9 του ν. 3620/2007 έχει τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών, καθόσον αφορά εισοδήματα που προέκυψαν από 1.1.2003-31.12.2007 και κατ' επέκταση δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο και βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

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). 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 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, 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 τη 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, 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 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 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, προΐσχύουσες 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων συνταξιούχος δικαστικός λειτουργός, με την από **22-11-2018** τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 προς τη Δ.Ο.Υ. Η΄ 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 **15.688,00€** που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του Ν.3620/2007, ισχυριζόμενος 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, η αριθμ. πρωτ. /22-11-2018 αίτηση νέας εκκαθάρισης και επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθείσας της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής ν. 3620/2007, οικονομικού έτους 2013, 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 του ΣΤΕ, δεν έπρεπε να υπαχθεί σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, εφόσον ανάγεται σε έτη πριν τη ψήφιση του Ν. 3986/2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. /12-03-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί της έκτακτης παροχής του ν.3620/2007, ποσού **15.688,00€**, για το οικονομικό έτος 2013.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης να διενεργήσει νέα εκκαθάριση για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), 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.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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.