



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1628

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρων και εισφορών 461,98 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά: α) η έκπτωση του 25% να δοθεί και για τα εισοδήματα που προήλθαν από το Ταμείο Νομικών (ΤΑΝ), αφού σύμφωνα και με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις από τον ΕΦΚΑ, μέρος του ποσού της σύνταξης αναλογεί στην ιδιότητα του δικαστικού λειτουργού, β) το συνολικό εισόδημα όσον αφορά τους τόκους ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης να υπολογισθεί στο καθαρό ποσό που προκύπτει μετά από την αφαίρεση του αυτοτελούς φόρου που αντιστοιχεί στο 15% του ποσού των τόκων και γ) η έκτακτη παροχή που του χορηγήθηκε με το ν. 3620/2007 (22.674,33 €) να μην συνυπολογιστεί κατά την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με την απόφαση 295/2017 του Σ.τ.Ε., να γίνει νέα εκκαθάριση και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην ανωτέρω έκτακτη παροχή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ' αριθ. πρωτ.03.2017 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της από12.2016 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η με αριθ.07.2017 απόφαση.

Επειδή, κατ' αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 4274/14.07.2014 «Ρυθμίσεις Ποινικού και Σωφρονιστικού Δικαίου και άλλες διατάξεις.» όπου στο Κεφάλαιο Γ Τροποποιήσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας ορίζεται στο άρθρο 24 Η παρ. 1 του άρθρου 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 83 του Ν. 4139/2013 (Α' 74), αντικαθίσταται ως εξής: «Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο

προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 3, 139Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικής απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφεύγει κατ' ουσία κατά της ίδιας φορολογικής διαφοράς, αιτούμενος η έκπτωση του 25% να δοθεί και για τα εισοδήματα που προήλθαν από το Ταμείο Νομικών (ΤΑΝ), αφού σύμφωνα και με τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις από τον ΕΦΚΑ, μέρος του ποσού της σύνταξης αναλογεί στην ιδιότητα του δικαστικού λειτουργού, για την οποία υφίσταται η με αριθ.07.2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον πρώτο ισχυρισμό σύμφωνα με τα ανωτέρω προαναφερόμενα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 4 §1,2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ΑΒ. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ.Ε.Ζ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1010/25.1.2013 περί «Παρακράτησης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 στα εισοδήματα από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και λοιπές παροχές που θα καταβληθούν στους δικαιούχους από 1-1-2013 και μετά..», ο προσδιορισμός του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος κάθε δικαιούχου γίνεται, αφαιρώντας από το ακαθάριστο ποσό του μισθού ή της σύνταξης ή άλλης παροχής μόνο τα ποσά των νόμιμων κρατήσεων για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που για την καταβολή τους βαρύνεται ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος. Διευκρινίζεται επίσης ότι από το ανωτέρω ακαθάριστο ποσό δεν αφαιρείται ο παρακρατούμενος ΦΜΥ.

Περαιτέρω στην ΠΟΛ.1099/09.04.2014 επισημαίνεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ και ειδικότερα στο μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει μετά από τη σύγκριση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 και των συνολικών πραγματικών εισοδημάτων που αποκτώνται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό εισόδημα υπολογίζεται πριν την αφαίρεση των φόρων, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το συνολικό εισόδημα όσον αφορά τους τόκους ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης πρέπει να υπολογισθεί στο καθαρό ποσό που

προκύπτει μετά από την αφαίρεση του αυτοτελούς φόρου που αντιστοιχεί στο 15% του ποσού των τόκων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 ν.3986/2011, «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομίας ...».

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

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 9 του ν. 3620/2007, όπως το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 24 του ν. 3867/2010, ορίζεται ότι: «Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης καθορίζεται το ύψος, ο χρόνος, ο τρόπος και οι όροι καταβολής έκτακτης παροχής προς τους δικαστικούς λειτουργούς, καθώς και τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους, όλων των βαθμίδων. Η έκτακτη αυτή παροχή θα καταβληθεί τμηματικά σε μια εξαετία και θα υπολογιστεί με βάση μηνιαίο βασικό μισθό των Προέδρων των Ανωτάτων Δικαστηρίων της χώρας, ύψους 4.072 ευρώ για το πρώτο και 3.994 ευρώ για τα λοιπά έτη και τους συντελεστές, τις προσαυξήσεις και τα χρονοεπιδόματα των μηνιαίων βασικών μισθών των δικαστικών λειτουργών και των μελών του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ανά βαθμό, όπως ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 29 (παρ. 1), 30 (παράγραφοι Α1 και Β), 31, 32 και 33 (παράγραφοι Α1, Β' και Γ') του ν. 3205/2003. Η παροχή αυτή φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 25%, δεν υπόκειται σε καμία άλλη κράτηση και είναι ανεξάρτητη από το εκάστοτε ισχύον ειδικό μισθολόγιο των δικαστικών λειτουργών. Η καταβολή της ανωτέρω παροχής ουδεμία αξίωση μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος των ασφαλιστικών οργανισμών επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, συνταξιούχος δικαστικός λειτουργός, με την υπ' αρ. πρωτ.12.2016 τροποποιητική δήλωσή του προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προέβη σε μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ποσού ύψους 22.674,33 €, που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007, ισχυριζόμενος ότι για το υπό κρίση ποσό δεν μπορούσε να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης, αφού αυτό αφορούσε στα έτη 2003-2007, δηλαδή σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του ν.3986/2011. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος, ενόψει των ως άνω προσφάτως κριθέντων με την υπ' αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση, πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και, κατ' ακολουθίαν, να γίνει επανακαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν.3620/2007, ύψους 22.674,33 €.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ: κατά της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 και ειδικότερα:

α) την απόρριψή της ως απαράδεκτης, αναφορικά με την έκπτωση του 25% για τα εισοδήματα που προήλθαν από το Ταμείο Νομικών (ΤΑΝ) διότι έχει ήδη αποφανθεί η Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ.07.2017 απόφασή της,

β) την απόρριψή της αναφορικά με τον υπολογισμό του συνολικού εισοδήματος στο καθαρό ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση του αυτοτελούς φόρου επ' αυτών και

γ) την αποδοχή της αναφορικά με την μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007, ποσού 22.674,33 €, 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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.