



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/07/2017

Αριθμός απόφασης: 3706

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή των «.....», ΑΦΜ «.....» και «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκων ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....», κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Περιστερίου στην υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» αίτησή τους περί μερικής ανάκλησης - τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των «.....» και «.....», 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:

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου επί της από 30/11/2016 αίτησης μερικής ανάκλησης – τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, να γίνει δεκτή η αίτηση ανάκλησης των εν λόγω δηλώσεων, να διαταχθεί νέα εκκαθάριση και να τους επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των οικείων οικονομικών ετών. Πιο συγκεκριμένα, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι: α) ο υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 είναι μη νόμιμος, διότι αυτός έγινε προτού αφαιρεθεί από τις καθαρές αποδοχές τους και το 25% των ακαθαρίστων αποδοχών τους και β) επιβλήθηκε παράνομα ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του ποσού των 37.369,64 ευρώ ως προς τον προσφεύγοντα και επί του ποσού των 30.549,60 ευρώ ως προς την προσφεύγουσα, τα οποία αντιστοιχούν στην έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007 που έλαβαν το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ορίζεται, μεταξύ άλλων 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 κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. . «Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. . Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β΄ 1835/17-8-2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα ορίζεται:

«2. Περαιτέρω, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς τα ακόλουθα εισοδήματα:

α) της περιπτ. θ΄ της παραγρ. 5 του άρθρου 6, δηλαδή οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε όσους παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%)

β) της παρ. 1 του άρθ. 14, δηλαδή οι αποζημιώσεις λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης και

γ) της περιπτ. γ΄ της παραγρ. 4 του άρθ. 45 του ΚΦΕ, δηλαδή οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές.

δ) οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ και όσοι λαμβάνουν κατά την χρήση 2011 επίδομα ανεργίας, έστω κι αν κατά την χρήση 2010 είχαν εισόδημα, εφόσον δεν έχουν κατά τον χρόνο της βεβαίωσης πραγματικά εισοδήματα.

Επειδή οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν είναι δυνατό να εξευρεθούν από τα στοιχεία που επεξεργάζεται η ΓΓΠΣ, προκειμένου οι φορολογούμενοι αυτοί να εξαιρεθούν από την καταβολή της ειδικής εισφοράς, μετά τη λήψη του εκκαθαριστικού σημειώματος θα υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αίτηση για νέα εκκαθάριση, με τη βεβαίωση του ΟΑΕΔ ότι είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του, ως μακροχρόνια άνεργοι, ή ότι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας και με υπεύθυνη δήλωση ότι δεν αποκτούν πραγματικά εισοδήματα.

3. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) στις αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13 του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 8ης Απριλίου 1965 (όπως ισχύει σήμερα) καθώς και στις αμοιβές των λοιπών προσώπων που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1014/22-2-2010.

β) στις αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή και δηλώνονται στους κωδικούς αριθμούς 477-478 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ενώ αντίθετα υπόκεινται σε εισφορά όσες δίδονται επί της παραγωγής και δηλώνονται στους κωδικούς 659-660.

γ) σε κανένα ποσό από αυτά που δηλώνονται στους κωδικούς 781-782, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα...».

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω ορθά υπολογίστηκε ποσό εισφοράς αλληλεγγύης επί του ποσοστού 25% των ακαθάριστων αποδοχών των προσφευγόντων (το οποίο απαλλάσσεται μόνο από φόρο εισοδήματος) κατά την έκδοση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου που εκδόθηκαν συνεπεία των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015.

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

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

Επειδή, περαιτέρω, κατ' εξουσιοδότηση της προαναφερόμενης διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007 εκδόθηκε η 2/1601/0022/30.1.2008 κοινή απόφαση των Υπουργών

Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης (Β' 149/30.1.2008), με την οποία ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι : « ... οι εν λόγω παροχές προς τους δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του ΝΣΚ, εν ενεργεία και συνταξιούχους, θα καταβληθούν με μετρητά σε πέντε (5) δόσεις ...».

Επειδή, όπως κρίθηκε με την πρόσφατη υπ' αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) Απόφαση, «...η ως άνω έκτακτη παροχή, η οποία προβλέφθηκε να εξοφληθεί στις προμνημονευθείσες πέντε δόσεις, έχει τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών των δικαστικών 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, οι προσφεύγοντες, δικαστικοί λειτουργοί, με την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» αίτησή τους προς τη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου προέβησαν σε μερική ανάκληση - τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, **και** κατά το μέρος που τους επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί των ποσών ύψους 37.369,64 ευρώ ως προς τον προσφεύγοντα και 30.549,60 ευρώ ως προς την προσφεύγουσα που αντιστοιχούν στην έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007, ισχυριζόμενοι ότι για τα υπό κρίση ποσά δεν μπορούσε να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης, αφού αυτά αφορούσαν τα έτη 2003-2007, δηλαδή χρονικό διάστημα προγενέστερο του ν. 3986/2011. Ο ισχυρισμός αυτός των προσφευγόντων, 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 τους επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αντιστοιχεί στην έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007, ύψους 37.369,64 ευρώ και 30.549,60 ευρώ αντίστοιχα για τους δύο προσφεύγοντες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής των «.....», ΑΦΜ «.....» και «.....», ΑΦΜ «.....», και συγκεκριμένα:

- Α. Την **αποδοχή** αυτής ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007, ποσού 37.369,64 ευρώ ως προς τον προσφεύγοντα και ποσού 30.549,60 ευρώ ως προς την προσφεύγουσα, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου νέας εκκαθάρισης για το φορολογικό έτος 2014 σύμφωνα με τα ανωτέρω.
- Β. Την **απόρριψη** αυτής ως προς τη μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο 25% των ακαθαρίστων αποδοχών των προσφευγόντων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015:

Τελικό Πιστωτικό: 998,49 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2015, της Α.Α.Δ.Ε.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.