



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 09-09-2019
Αριθμός Απόφασης: 1953

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 της, **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επί της με αριθμό πρωτ. αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επί της με αριθμό πρωτ. αίτησης τροποποίησης/ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **Α.Φ.Μ.**, 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 υπ' αριθ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας φυσικών προσώπων φορολογικού έτους **2017**, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 301 της δήλωσης, για την περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, συνολικό ποσό από μισθούς και υπερωρίες, ύψους **57.059,96 €**. Στη συνέχεια με την υπ' αριθ. πρωτ. δήλωση – αίτησή της, ανακάλεσε – τροποποίησε μερικώς την ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη φορολόγηση ποσοστού 25% των αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2014 ακαθαρίστων αποδοχών της, ως δικαστικού λειτουργού, τις οποίες εισέπραξε σύμφωνα με το άρθρο 181 παρ. 1 του ν. 4270/2014, εντός του έτους 2017 (αναδρομικές αποδοχές), ζητώντας: α) την επανεκκαθάριση βάσει της ανακλητικής – τροποποιητικής αυτής δήλωσης, του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, μετά την αφαίρεση ποσού ίσου με το 25% των ακαθαρίστων από το καθαρό σε φόρο αποδοχών του, ήτοι, ποσό 1.070,24 € (4.280,99 X 25%), β) τον επανυπολογισμό βάσει της ως άνω ανακλητικής - τροποποιητικής δήλωσης της οφειλόμενης από αυτήν ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011 για το φορολογικό έτος 2017, με εφαρμογή επί εκείνου του μέρους της βάσης επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αφορά στις ως άνω ακαθάριστες αναδρομικές αποδοχές, των συντελεστών που ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014 και γ) την έντοκη επιστροφή του προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου εισοδήματος, επικαλούμενη την με αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος. Η ανωτέρω δήλωση ανάκλησης απορρίφθηκε σιωπηρά, καθότι, η φορολογική αρχή μετά την παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας δεν εξέδωσε σχετική ρητή πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, την επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την επιστροφή νομιμοτόκως από την κατάθεση της εν λόγω ανακλητικής – τροποποιητικής δήλωσης του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2017: «*Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 181 παρ. 1 ν. 4270/2014, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017: «*α. Οι διατάξεις των περιπτώσεων 13, 14 και 15 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 [...] καταργούνται από τότε που ίσχυσαν. Με τη ρύθμιση του προηγούμενου εδαφίου δεν θίγεται η επελθούσα από 1.8.2012 παύση της αναστολής ισχύος των διατάξεων περί μισθολογικών προαγωγών και επιδόματος χρόνου υπηρεσίας των δικαστικών λειτουργών και των μελών του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. β. [...]. ζ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθορίζεται ο χρόνος και η διαδικασία καταβολής των διαφορών αποδοχών και συντάξεων που απορρέουν από τις διατάξεις των προηγούμενων περιπτώσεων (α' έως και στ'), για το χρονικό διάστημα από 1.8.2012 έως και 30.6.2014, προς τους δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους όλων των βαθμίδων*», σύμφωνα δε με τη σχετική Αιτιολογική Έκθεση αναφορικά με τις διατάξεις αυτές: «*Με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 οι αποδοχές των δικαστικών λειτουργών και των μελών του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναπροσαρμόζονται, από 1.8.2012, και προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29, 30, 32 και 33 του ν.3205/2003 [...], όπως αυτά είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων των περιπτώσεων 13, 14 και 15 της υποπαραγράφου Γ.1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (δηλαδή πριν την 1.8.2012), σε συμμόρφωση προς την υπ' αριθμ. 88/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ.2, του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 100Α και τις όμοιες της παρ.5 του άρθρου 95 του Συντάγματος. Επίσης, διευκρινίζεται ότι η κατάργηση των προβλεπόμενων στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' διατάξεων δεν θίγει την επελθούσα από 1.8.2012 παύση της αναστολής ισχύος των διατάξεων περί*

μισθολογικών προαγωγών και επιδόματος χρόνου υπηρεσίας των δικαστικών λειτουργών και των μελών του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Με τη διάταξη της περίπτωσης β΄ της ίδιας παραγράφου προβλέπεται ότι με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων θα καθοριστεί ο χρόνος και η διαδικασία καταβολής των διαφορών αποδοχών, οι οποίες προκύπτουν από την αναδρομική εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1, στους δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους όλων των βαθμίδων [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. οικ.2/88380/ΔΕΠ/ 17.11.2014 (ΦΕΚ Β΄ 3093/18.1.2014) κοινής απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων: «Οι διαφορές αποδοχών που απορρέουν από τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ έως και στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 181 του ν. 4270/2014 [...], όπως τροποποιήθηκε με τις όμοιες των παρ. 6 και 7 του άρθρου 86 του ν. 4307 [...], για το χρονικό διάστημα **από 1-8-2012 έως 30-6-2014**, για τους δικαστικούς λειτουργούς, καθώς και τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όλων των βαθμίδων θα καταβληθούν σταδιακά σε μηνιαίες δόσεις, ως εξής: 1. Για τους εν ενεργεία δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του Ν.Σ.Κ. των οποίων: α. Οι δικαιούμενες συνολικές αναδρομικές διαφορές αποδοχών δεν υπερβαίνουν το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ (250,00 €), αυτές θα καταβληθούν σε μία δόση την 27-1-2015. β. Οι δικαιούμενες συνολικές αναδρομικές διαφορές αποδοχών υπερβαίνουν το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ (250,00 €), αυτές θα **καταβληθούν σταδιακά σε τριάντα έξι (36) μηνιαίες ισόποσες δόσεις. Η 1^η δόση θα καταβληθεί την 27-1-2015, ενώ οι επόμενες δόσεις θα καταβάλλονται την εικοστή εβδόμη (27η) ημέρα εκάστου μηνός μέχρι και την 27-12-2017, οπότε θα καταβληθεί η τελευταία δόση. 2. [...].**»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017, ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του»

Επειδή, σύμφωνα με τον οδηγό φορολογικών δηλώσεων έτους 2015 (φορολογική επιθεώρηση Μαΐου 2015 τεύχος 784 - επιστημονική έκδοση), διευκρινίζεται ότι τα αναδρομικά των μισθωτών και συνταξιούχων φορολογούνται με συμπληρωματικές – τροποποιητικές δηλώσεις στο έτος που αφορούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 του ν. 4472/2017, ορίζεται ότι : *«Τα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (Α΄ 23) της Ε΄ Αναθεωρητικής Βουλής καταργούνται για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2017 κι έπειτα.»*

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1112/2017 ορίζεται ότι: **«3.** Με τις διατάξεις του άρθρου 71 του νόμου αυτού καταργούνται, στο πλαίσιο των δημοσιονομικών δεσμεύσεων της χώρας, τα δύο τελευταία εδάφια της παρ.1 του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (Α'23) της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ισχύουν. Καταργείται δηλαδή η έκπτωση από το φορολογητέο ποσό της βουλευτικής αποζημίωσης των δαπανών άσκησης του λειτουργήματος του βουλευτή.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του εν λόγω άρθρου, λόγω της εξίσωσης της βουλευτικής αποζημίωσης προς τις αποδοχές των ανώτατων δικαστικών λειτουργών με τις υπ' αριθμ. 89/2013 και 6/2015 Αποφάσεις του Ειδικού Δικαστηρίου της παρ.2 του άρθρου 88 του Συντάγματος (Μισθοδικείου) οι διατάξεις του άρθρου 71 εφαρμόζονται και για τους εν ενεργεία και συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς.

Τέλος, η κατάργηση της έκπτωσης ισχύει και για τους εν ενεργεία και συνταξιούχους λειτουργούς του ΝΣΚ καθώς και για τα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ, τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του συνταξιοδοτικού νόμου, λόγω του θανάτου των λειτουργών αυτών. (Σχετική η ΠΟΛ.1190/2016 εγκύκλιος με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 288/2016 ομόφωνη γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών).

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2017 και μετά.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 43Α παρ. 3 του ν. 4172/2013, που προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 112 του Ν. 4387/2016 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, ορίζεται ότι: **«1.** Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή

τεκμαρτό. ... **3.** Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα σε ευρώ	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 - 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

Επειδή, στο ηλεκτρονικό αρχείο αποδοχών της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, το ανωτέρω ποσό των ακαθάριστων αποδοχών 3.870,59 € (καθαρό ποσό 3.397,62 €) αναφέρεται ως πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές), χωρίς να αναγράφεται άλλο έτος αναφοράς. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο αποδοχών της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα το 2017 είχε λάβει ακαθάριστα αναδρομικά με έτος αναφοράς το 2014 τα οποία όμως δεν περιλαμβάνονταν στο ποσό που αναγραφόταν στον κωδ 301 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2017.

Επειδή, τόσο από το ηλεκτρονικό αρχείο αποδοχών της ΑΑΔΕ, δεν προκύπτει ότι το αναγραφόμενο καθαρό φορολογητέο ποσό στη γραμμή υπερωρίες κ.α., ύψους 3.397,62 € αφορά το φορολογικό έτος 2014 και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί απαλλαγής του 25% των ακαθάριστων αναδρομικών ήτοι, ποσού **1.070,24 € (4.280,99 X 25%) καθότι,** αφορούν το έτος 2014 και επανυπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011 για το φορολογικό έτος 2017, με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, ενώ παρέλκει η εξέταση του ειδικού αιτήματος του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής του προκύπτοντος από την επανεκκαθάριση κατά τα ανωτέρω της από 31-12-2018 δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, **Α.Φ.Μ.**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.