



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13-09-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 2575

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604518

ΦΑΞ : 213-1604567

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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19.04.19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ κατοίκου οδός κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ./2018 δήλωσή της (αίτηση) περί μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.04.19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ της από 28.12.18 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2017

απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση από την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση αφορά τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης με σκοπό τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος (25%) και σε εισφορά αλληλεγγύης των αναδρομικών αποδοχών - έκτακτης παροχής του ν.3016/2012 που καταβλήθηκαν το έτος 2017.

1. Με την αριθ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88§2 του Συντάγματος, έγινε δεκτό ότι ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος δικαστικών λειτουργών πρέπει να υπολογίζεται μετά την αφαίρεση ποσοστού 25% από τις ακαθάριστες αποδοχές τους, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 2 του Ν 3016/2002 (καταργήθηκε δυνάμει του άρθρου 71 του ν. 4472/2017 – ισχύς από 1.1.2017). Με το άρθρο 181§1 του ν.4270/2014, όπως αντικαταστάθηκε με τις παρ. 6 και 7 του άρθρου 86 του ν. 4307/2014, καταργήθηκαν αναδρομικά από το χρονικό σημείο που ίσχυσαν (1.8.2012) οι διατάξεις του ν. 4093/2012, ενώ ορίστηκε ότι οι διαφορές αποδοχών που θα προκύψουν από την αναδρομική κατάργηση των ανωτέρω διατάξεων, θα καταβληθούν στους εν ενεργεία δικαστικούς λειτουργούς απομειωμένες κατά το ήμισυ.

2. Κατά τη χρονική περίοδο 1-1-2012 έως 31-12-2014 ήταν εν ενεργεία δικαστικός λειτουργός με το βαθμό του Εφέτη και υπηρετούσε στο Διοικητικό Εφετείο Δυτικής Στερεάς Ελλάδας. Οι αποδοχές της αναπροσαρμόστηκαν στα προ περικοπών επίπεδα. Σε εκτέλεση της εκδοθείσας δυνάμει της εξουσιοδοτικής διατάξεως του άρθρου 181§1 περ. ζ' του ν.4270/2014, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 86§7 του ν.4307/2014, κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ελάμβανε τμηματικά, το 50% του συνολικού ποσού που προέκυψε ως διαφορές αποδοχών του χρονικού διαστήματος 01/08/2012 – 30/06/2014. Με βάση τη σχετική βεβαίωση αποδοχών το έτος 2017 έλαβε το ακαθάριστο ποσό των 4.035,5 € (καθαρό ποσό 3542,29 €).

3. Οι αποδοχές χρονικού διαστήματος 01/08/2012 – 30/06/2014 που του καταβλήθηκαν το έτος 2017, έχουν το χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2014 και σύμφωνα με την αριθ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88§2 του Συντάγματος, πρέπει να αφαιρεθεί από το καθαρό ποσό των αναδρομικών αποδοχών το 25% των ακαθαρίστων αναδρομικών αποδοχών.

Η αναλογούσα στις ακαθάριστες αναδρομικές αποδοχές εισφορά αλληλεγγύης πρέπει να επανεκκαθαριστεί με τους συντελεστές του άρθρου 29 του Ν 3986/2011 όπως ίσχυαν για το έτος 2014

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση αναφορικά με τις αναδρομικές αποδοχές χρονικής περιόδου Αυγούστου 2012 έως και Ιουνίου 2014 έκτακτη παροχή του ν.3016/2002 που τις καταβλήθηκαν το 2017 δυνάμει τις οικ.2/88380/ΔΕΠ/17.11.2014 ώστε να μην υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος ποσό ίσο με το 25% των ακαθαρίστων αποδοχών για την ανωτέρω αιτία, ύψους, 4.035,50€ ήτοι ποσό 1.008,87€ και β) να μην συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το ποσό των αναδρομικών παροχών της που καταβλήθηκαν το ίδιο έτος, ύψους 3.542,29€, σύμφωνα με την κλίμακα συντελεστών

του φορολογικού έτους 2017, αλλά να γίνει αυτοτελής εκκαθάριση της αναλογούσας σ' αυτό εισφοράς αλληλεγγύης με τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, ως αυτοί ίσχυαν κατά τα έτη 2012-2014. Οι αναδρομικές αποδοχές που καταβάλλονται δυνάμει του άρθρου 181 παρ.1 του ν.4270/2014 αφορούν την περίοδο από 1.8.2012 έως 30.6.2014 και ως εκ τούτου, επ' αυτών εφαρμόζεται το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε κατά τα έτη αυτά.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητείται η ακύρωση της τεκμαιρόμενης («σιωπηρής»), ως εκ της παρόδου απράκτου του 90ημέρου, απόρριψης α) της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2018 δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης της υπ' αριθμ. καταχώρησης δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη μη αφαίρεση ποσοστού 25% των αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2017 ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, τις οποίες εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017 («αναδρομικές αποδοχές»), από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΦΠ δικαστικών αποδοχών της του έτους αυτού (2017), και β) της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής της προς επανεκκαθάριση, βάσει της εν λόγω ανακλητικής δήλωσης, της ως άνω δήλωσής της ΦΕΦΠ και επιστροφή του σχετικού τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, υπόκεινται σε προσφυγή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§4 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«4. Αν παρέλθει η προθεσμία που τάσσει τυχόν ειδικώς ο νόμος προς έκδοση απόφασης για την ενδικοφανή προσφυγή ή, σε περίπτωση που δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, αν παρέλθει άπρακτο τρίμηνο από την άσκησή της, το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται κατά της, τεκμαιρόμενης από την πάροδο της προθεσμίας, απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.):

«2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο, δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση (σιωπηρή άρνηση), αν από το νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της Διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 73826/27-12-2018 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 73826/27-12-2018 δήλωσης-αίτησης της προσφεύγουσας: «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 ίσχυαν**. 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 κυρίου 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 (27^η) ημέρα εκάστου μηνός μέχρι και την 27-12-2017, οπότε θα καταβληθεί η τελευταία δόση. 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται **ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του**. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία [...] σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω

προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. [...] Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία [...], χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. **Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013 και την 31.12.2014: «1. Η νομοθετική λειτουργία ασκείται από τη Βουλή και τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας. 2. Η εκτελεστική λειτουργία ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την Κυβέρνηση. 3. Η δικαστική λειτουργία ασκείται από τα δικαστήρια· οι αποφάσεις τους εκτελούνται στο όνομα του Ελληνικού Λαού.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013 και την 31.12.2014: «Η δικαιοσύνη απονέμεται από δικαστήρια συγκροτούμενα από τακτικούς δικαστές, που απολαμβάνουν λειτουργική και προσωπική ανεξαρτησία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 88 παρ. 2 εδ. α' και β' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013 και την 31.12.2014: «Οι αποδοχές των δικαστικών λειτουργιών είναι ανάλογες με το λειτούργημά τους. Τα σχετικά με τη βαθμολογική και μισθολογική τους εξέλιξη και με την κατάστασή τους γενικά καθορίζονται με ειδικούς νόμους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013 και την 31.12.2014: «Κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, από το ποσό του πρώτου εδαφίου αφαιρείται ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ακαθάριστου ποσού της βουλευτικής αποζημίωσης ως τεκμαρτό ποσό για την κάλυψη των δαπανών μίσθωσης πολιτικών γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος. Το ποσοστό αυτό μπορεί να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.», σύμφωνα δε με το εδ. α' του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 5 παρ. 12 ν. 3842/2010: «Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τη βουλευτική αποζημίωση, συμπεριλαμβανομένου και του επιδόματος οικογενειακών βαρών του άρθρου 11 του ν.1505/1984, των ποσών των κρατήσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1, όπως διαμορφώνεται κάθε φορά με νόμους, καθώς και της κράτησης για ασφαλιστικές εισφορές για τον κλάδο σύνταξης, που βαρύνουν αυτό το εισόδημα, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται αυτοτελώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης για το εισόδημα αυτό.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 6-3) με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (σκέψη 11 της απόφασης): «...η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος, [...], ερμηνευόμενη

ενόψει των οριζομένων στο άρθρο 26 του Συντάγματος και των αρχών που προκύπτουν από το άρθρο αυτό, δηλαδή των αρχών της διακρίσεως των λειτουργιών, της ισοδυναμίας και της ισοτιμίας αυτών και της ανεξαρτησίας της δικαστικής λειτουργίας, και εξειδικεύονται περαιτέρω, ως προς την δικαστική λειτουργία, στα άρθρα 87 παρ. 1 και 88 παρ. 2 του Συντάγματος, **είναι εφαρμοστέα και επί των αποδοχών των δικαστικών λειτουργιών**, προς διαφύλαξη των ανωτέρω συνταγματικών αρχών. Και τούτο διότι με την ανωτέρω διάταξη αυξήθηκε πράγματι το καθαρό ποσό της βουλευτικής αποζημιώσεως με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% αυτής, δοθέντος ότι ναι μεν η απαλλαγή αυτή αποβλέπει, κατά το γράμμα της, στην κάλυψη δαπανών μίσθωσης πολιτικών γραφείων και λοιπών δαπανών άσκησης του λειτουργήματος του βουλευτού, οι δαπάνες, όμως, αυτές, όπως συνάγεται από τα εκτεθέντα στις προηγούμενες δύο σκέψεις, καλύπτονται πράγματι όχι μόνον με τις παροχές που χορηγούνται στους βουλευτές κατ' εφαρμογήν των άρθρων 2 (το οποίο προβλέπει, στην παρ. 4, και επίδομα προς μερική αντιμετώπιση των δαπανών οργανώσεως και λειτουργίας γραφείου) και 3 του ανωτέρω Ψηφίσματος, αλλά και με την παραχώρηση σε αυτούς πλήρως εξοπλισμένου γραφείου και την παροχή σ' αυτούς, ως τμήματος των αποδοχών τους, λόγω της εξισώσεως αυτών με τις αποδοχές των δικαστικών λειτουργιών, του προβλεπόμενου για τους τελευταίους αντισταθμιστικού επιδόματος για την δημιουργία και την ενημέρωση βιβλιοθήκης και την οργάνωση γραφείου. Η εφαρμογή δε της ανωτέρω διατάξεως και στις αποδοχές των δικαστικών λειτουργιών δεν αποτελεί επέκταση ευνοϊκής φορολογικής διατάξεως κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας, ούτε συνιστά άσκηση νομοθετικού έργου εκ μέρους του δικαστή, κατά παράβαση του άρθρου 80 παρ. 1 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι «Μισθός, σύνταξη, χορηγία ή αμοιβή ούτε εγγράφεται στον προϋπολογισμό του Κράτους ούτε παρέχεται χωρίς οργανικό ή άλλο ειδικό νόμο». Τούτο δε διότι η εφαρμογή της ανωτέρω διατάξεως και στις αποδοχές των δικαστικών λειτουργιών από την άσκηση του λειτουργήματός τους δεν αποτελεί θέσπιση νέων κανόνων δικαίου εκ μέρους του παρόντος Ειδικού Δικαστηρίου, αλλά άσκηση έργου ανατεθειμένου κατά το Σύνταγμα στα δικαστήρια και συνισταμένου στην ερμηνεία και εφαρμογή ισχυόντων κανόνων δικαίου, και συγκεκριμένα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ/1975 Ψηφίσματος, [...], σε συνδυασμό με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Συντάγματος...»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, δικαστική λειτουργός, στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ./2018 αίτησής της α) επανεκκαθάρισης της δήλωσής της ΦΕΦΠ του φορολογικού έτους 2017 (επανυπολογισμού του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕΦΠ για το φορολογικό έτος 2017), σε συνέχεια της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης αυτής ΦΕΦΠ, και β) αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΦΠ δικαστικών αποδοχών της του έτους 2017), ποσού ίσου με το 25% των αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2014 συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού που εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017 («αναδρομικές αποδοχές»), δεδομένων των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς και γ) επιστροφής του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ, ζητώντας την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της αίτησής της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **ναι μεν** σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την

προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος (σκέψη 11 της απόφασης) η προπαρατεθείσα διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος είναι εφαρμοστέα και επί των αποδοχών των δικαστικών λειτουργιών, προς διαφύλαξη των συνταγματικών αρχών της διάκρισης των λειτουργιών, της ισοδυναμίας και της ισοτιμίας αυτών (άρθρο 26 του Συντάγματος) και της ανεξαρτησίας της δικαστικής λειτουργίας (άρθρα 87 παρ. 1 και 88 παρ. 2 του Συντάγματος) και συνεπώς κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων ΦΕΦΠ των δικαστικών λειτουργιών πρέπει να αφαιρείται από το ποσό των καθαρών αποδοχών τους (και) ποσό ίσο με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων (μεικτών) αποδοχών τους που συναρτώνται με την ιδιότητά τους ως δικαστικών λειτουργιών, στις οποίες (ακαθάριστες αποδοχές) συμπεριλαμβάνονται και οι **αναδρομικές** στο βαθμό που αυτές **«ανάγονται»** (κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017) και όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την προπαρατεθείσα παρ. 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών) σε χρόνο, κατά τον οποίο εξακολουθούσαν να ισχύουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ' Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1045/2018 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017» στην οποία αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

...5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν **αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης** (περ. α' και β' παρ. 1 άρθ. 14 ν. 4172/2013), **επίδομα βιβλιοθήκης**, δεν αποστέλλονται κατά την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του. Ομοίως, δεν αποστέλλεται αρχείο, **για το επίδομα που χορηγείται στους δικαστικούς λειτουργούς** προκειμένου για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεκπεραίωση των υποθέσεων, καθώς και για την αντιστάθμιση δαπανών στις οποίες υποβάλλονται κατά την άσκηση του λειτουργήματός τους (παρ. 3 άρθ. 30 ν. 3205/2003).

.....**13.** Λόγω της κατάργησης, από 1.1.2017 και μετά, της έκπτωσης από το φορολογητέο ποσό της βουλευτικής αποζημίωσης των δαπανών άσκησης του **λειτουργήματος του βουλευτή** (άρθ. 71 ν. 4472/2017), οι υπόχρεοι υποβολής ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων δεν θα εφαρμόσουν τα όσα είχαν οριστεί στην ΠΟΛ. 1025/2017 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. περί συμπλήρωσης του κωδικού 47 με το ποσό της μείωσης του 25%. Η κατάργηση της έκπτωσης αυτής ισχύει και για τους εν ενεργεία και συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και λειτουργούς του ΝΣΚ καθώς και για τα μέλη των οικογενειών των αποβιωσάντων δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του ΝΣΚ τα οποία συνταξιοδοτούνται κατά μεταβίβαση (σχετ. η ΠΟΛ. 1112/2017 εγκύκλιος)....

ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ, ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

2 Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές).....

20 Αναδρομικά μισθών και πάγιας αντιμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν). ».

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η προσφεύγουσα θα έπρεπε εκτός από την υποβολή σχετικής ανακλητικής δήλωσης της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (υποβάλλοντας σχετική ανακλητική δήλωση) για ολόκληρο το καθαρό ποσό ύψους 3.542,29€, που αντιστοιχεί στο ως άνω ακαθάριστο ποσό ύψους 4.035,50 €, να συμπεριλάβει δε το ποσό αυτό (με συμπληρωματική δήλωση) στο φορολογητέο ποσό της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 (δεδομένου ότι κατά τους ισχυρισμούς της το ποσό αυτό αναγόταν στο έτος 2014), προσκομίζοντας νέα βεβαίωση από τον εκκαθαριστή για το έτος που αφορούν τα αναδρομικά (δεδομένου ότι στην σχετική βεβαίωση θα αναγράφεται αναδρομικές αποδοχές για το χρονικό διάστημα από 01/08/2012-30/06/2014), προκειμένου κατά την εκκαθάριση της τελευταίας αυτής δήλωσής της ΦΕΦΠ να αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των καθαρών αποδοχών της για το έτος 2014 ποσό ίσο με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων (μεικτών) αναδρομικών αποδοχών της που συναρτώνταν με την ιδιότητά της ως δικαστικής λειτουργού και τις οποίες εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017, δεδομένου ότι οι αποδοχές αυτές ανάγονταν σε χρόνο (2014), κατά τον οποίο εξακολουθούσαν να ισχύουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ΄ Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής, και κατόπιν αυτών να της επιστραφεί το τυχόν προκύπτον, από τις σχετικές εκκαθαρίσεις των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων της ΦΕΦΠ των φορολογικών ετών 2017 και 2014, ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ΦΕΦΠ.

Επομένως για τους ως άνω λόγους αυτούς, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτησής της και στην επανεκκαθάριση της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 μετ' αφαίρεση από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΦΠ δικαστικών αποδοχών του/της που εισέπραξε εντός του έτους αυτού (δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό), ποσού ίσου με το 25% των αναγόμενων σε προγενέστερο έτος συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού που εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017 («αναδρομικές αποδοχές»), να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένων των κριθέντων στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, παρέλκει η εξέταση του ειδικού αιτήματος της προσφεύγουσας περί **έντοκης** επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος, από την επανεκκαθάριση κατά τα ανωτέρω της υπ' αριθμ. καταχώρησης/2018 δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμό 19.04.19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα ως προς τη μη φορολόγηση ποσοστού 25% επί των αναγόμενων σε έτος προγενέστερο του 2017 ακαθάριστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών

της καθηκόντων και τις οποίες εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του έτους αυτού (2017), καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε με βάση τα στοιχεία της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, ενώ δεν τηρήθηκε η απαιτούμενη κατά νόμο διαδικασία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, προσκομίζοντας νέα βεβαίωση από τον εκκαθαριστή των αποδοχών της, προκειμένου να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις στα έτη που αφορούν τα αναδρομικά **και την επικύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτησής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος Διοικ. Υποστ.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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.