



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2-9-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2429

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (ΑΦΜ), κατοίκου, κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς της με αριθ. πρωτ./31-12-2018 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί της από 31-12-2018 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017, να γίνει δεκτή η αίτηση μερικής ανάκλησης της εν λόγω δήλωσης, να διαταχθεί νέα εκκαθάριση του οφειλομένου για το ανωτέρω έτος φόρου εισοδήματος επί του ακαθάριστου ποσού αναδρομικών αποδοχών που της καταβλήθηκε δυνάμει του άρθρου 181 παρ. 1 του ν. 4270/2014, αφού αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο αποδοχών της ποσό ίσο με το 25% των ακαθάριστων αναδρομικών αποδοχών. Περαιτέρω ζητάει την διενέργεια νέας εκκαθάρισης επί των ακαθάριστων αναδρομικών αποδοχών και τον επανυπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με τους συντελεστές του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 όπως ίσχυαν το έτος 2014 και να της επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος εισοδήματος νομιμοτόκως από την κατάθεση της παρούσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Με το άρθρο 181 παρ. 1 του ν. 4270/2014 καταργήθηκαν αναδρομικά από το χρονικό σημείο (1-8-2012) που ίσχυσαν οι διατάξεις του ν. 4093/2012 ενώ ακόμη ορίσθηκε 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. Σε εκτέλεση της εκδοθείσας οικ. 2/88380/ΔΕΠ/17-11-2014 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 181 παρ. 1 περ. ζ του ν.4270/2014, έλαμβανε τμηματικά από 27-1-2015 σε τριάντα έξι (36) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, αναδρομικές διαφορές αποδοχών χρονικού διαστήματος από 1-8-2012 έως 30-6-2014. Με βάση τη σχετική βεβαίωση αποδοχών που επισυνάπτει, το χρονικό διάστημα από 01/01/2017-31/12/2017 έλαβε από την ανωτέρω αιτία, σε δώδεκα (12) ισόποσες δόσεις ακαθάριστο ποσό αποδοχών 5.474,28€ και καθαρό ποσό 4.216,80€, το οποίο όμως αναφέρεται σε αποδοχές που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2014 και για τις οποίες ισχύει η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος του 25% του ακαθάριστου ποσού αυτών σύμφωνα με την 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθ. 88 παρ. 2 του Συντάγματος (Μισθοδικείο), καθότι έχουν τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών από την άσκηση του δικαστικού της λειτουργήματος.

2. Επί τους ως άνω ακαθαρίστου ποσού των 5.474,28€ θα έπρεπε να επιβληθεί εισφορά αλληλεγγύης με την κλίμακα των συντελεστών που ίσχυσαν κατά το έτος 2014 αντί με αυτή του έτους 2017.

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 του ν. 4174/2013: «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: «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 κύριου 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 εβδομή (27η) 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 είσπραξής 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 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 κατάσταση 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 αποζημίωσης 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 οργάνωσης 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 λειτουργών 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./31-12-2018 αίτησής της για επανεκκαθάριση της δήλωσής φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, σε συνέχεια της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο δήλωσής της περί μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης αυτής, και αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 302 της δήλωσης ποσό (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε φόρο εισοδήματος 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, επιστροφής του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού φόρου εισοδήματος καθώς και την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης με την κλίμακα των συντελεστών που ίσχυαν κατά το έτος 2014 και όχι με αυτή του έτους 2017.

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 την από 30-1-2018 βεβαίωση αποδοχών έτους 2017 που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα από το Υπουργείο Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων δικαιωμάτων και η οποία προσκομίστηκε με την κατάθεση της παρούσας, η προσφεύγουσα έλαβε ακαθάριστο ποσό τακτικών αποδοχών ύψους 72.327,36€ (καθαρό φορολογητέο ποσό 62.227,58€) και ακαθάριστες αποδοχές ύψους 4.959,11€ (καθαρό φορολογητέο ποσό 4.353,10€) οι οποίες περιγράφονται ως αμοιβές από «Υπερωρίες-Δ.Σ. κ.α.». Επιπλέον, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών έτους 2017, το ως άνω καθαρό ποσό αποδοχών ύψους 4.353,10€ χαρακτηρίστηκε ως «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές)» και οι οποίες καταχωρήθηκαν από τον εργοδότη μαζί με τις τακτικές αποδοχές του έτους ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στον αντίστοιχο κωδικό 302 της οικείας δήλωσης φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1045/2018. Περαιτέρω από τα μηνιαία εκκαθαριστικά μισθοδοσίας τους έτους 2017 που προσκομίστηκαν με την παρούσα, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε το έτος 2017 εκτός των τακτικών αποδοχών της, και ακαθάριστες αποδοχές ύψους 456,16€ (καθαρό ποσό ύψους 351,39€ X 12= 4.216,68€) τα οποία αναφέρονται ως ποσά έκτακτης παροχής βάσει του άρθρου 5 παρ. 9 του ν. 3620/2007.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το επικαλούμενο ακαθάριστο ποσό των 5.474,28 ευρώ (καθαρό ποσό 4.216,68€), δεν αναφέρεται από πουθενά ότι αφορά σε αναδρομικές διαφορές τακτικών αποδοχών της προσφεύγουσας που εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν.4270/2014, οφειλόμενες για το διάστημα από 01/08/2012-30/06/2014, ως ισχυρίζεται η ίδια, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος του 25% του ακαθαρίστου ποσού αυτών σύμφωνα με την 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθ. 88 παρ. 2 του Συντάγματος. Περαιτέρω, το ως άνω επικαλούμενο ποσό δεν συμπίπτει άλλωστε ούτε με τα καταβληθέντα ποσά βάσει της από 30-1-2018 βεβαίωσης αποδοχών έτους 2017 του Υπουργείου Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων δικαιωμάτων στην οποία, πέραν των τακτικών αποδοχών

ύψους 72.327,36€ (ακαθάριστες), εμφανίζεται ακαθάριστο ποσό ύψους 4.959,11€ (καθαρό 4.353,10€) ως αποδοχές που περιγράφονται ως «Αμοιβές από Υπερωρίες Δ.Σ. κ.α.» για τις οποίες ομοίως δεν προκύπτει ότι αφορά σε αναδρομικές αποδοχές της προσφεύγουσας που της καταβλήθηκαν δυνάμει του άρθρου 181 παρ. 1 ν.4270/2014 οφειλόμενες για το διάστημα από 01/08/2012-30/06/2014. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επικαλείται ότι της κατεβλήθησαν εντός του έτους 2017 αναδρομικές αποδοχές δυνάμει του άρθρου 181 παρ. 1 ν.4270/2014 οι οποίες ανάγονται στο έτος 2014, πλην όμως δεν προκύπτει από την προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών ούτε ότι αφορούν αναδρομικές αποδοχές ούτε το έτος που ανάγονται, θα έπρεπε να είχε ανακαλέσει τη οικεία δήλωση φορολογικού έτους 2017 για το καθαρό ποσό που αντιστοιχεί στις επικαλούμενες αναδρομικές αποδοχές και να συμπεριλάβει δε το ποσό αυτό (με συμπληρωματική δήλωση) στο φορολογητέο ποσό της δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (δεδομένου ότι κατά τους ισχυρισμούς της το ποσό αυτό ανάγεται στο έτος 2014), **προσκομίζοντας νέα βεβαίωση** από τον εκκαθαριστή των αποδοχών της για τα έτη που αφορούν τα αναδρομικά, προκειμένου κατά την εκκαθάριση της τελευταίας αυτής δήλωσής της 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 των φορολογικών ετών 2017 και 2014, ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου εισοδήματος .

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του αιτήματος της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρος εισοδήματος καθώς και του αιτήματος για επανυπολογισμό της επιβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης με την κλίμακα των συντελεστών του έτους 2014 για τους ίδιους ως άνω αναφερομένους λόγους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ) και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς της υπ'αριθμ./31-12-2018 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

Ποσό πληρωμής: 23.798,54€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017 (ΑΧΚ) της Α.Α.Δ.Ε

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.