



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604551

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 13.09.2019

Αριθμός απόφασης: 2586

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17.04.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, **Δικαστικού**, κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γ' ΠΑΤΡΩΝ, της υπ' αριθ. πρωτ. /31.12.2018 αίτησης περί μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσής της, φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Ε.ΦΠ) φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.4.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, **Δικαστικού**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη

και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ της με αριθ. πρωτ./31.12.2018 αίτησης περί μερικής ανάκλησης- τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση και νομιμότοκης επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου του οικείου οικονομικού έτους.

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./31.12.2018 δήλωση-αίτησή της η προσφεύγουσα ανακάλεσε τροποποίησε μερικώς τη δήλωσή της αυτή και συγκεκριμένα κατά το μέρος που αφορά στη μη αφαίρεση ποσοστού 25% των αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2014 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 φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων δικαστικών αποδοχών της του έτους αυτού.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά:

- α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης ως αρνητικής (λόγω απράκτου παρόδου 90ημέρου) απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ επί της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./31.12.2018 αίτησης περί μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσής της ΦΕφπ , φορολογικού έτους 2017,
- β) την επανεκκαθάριση του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕφπ για το φορολογικό έτος 2017 μετά την αφαίρεση ποσού ίσου με το 25% των αναγόμενων στο φορολογικό έτος 2014 ακαθαρίστων αποδοχών της ως δικαστικής λειτουργού, τις οποίες εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017 («αναδρομικές αποδοχές»), από τις υποβληθείσες σε φόρο εισοδήματος αποδοχές της του έτους αυτού (2017),
- γ) τον επανυπολογισμό («επανεκκαθάριση») της οφειλόμενης από αυτήν Εισφ.Αλληλ. για το φορολογικό έτος 2017 με εφαρμογή επί εκείνου του μέρους της βάσης επιβολής της Εισφ.Αλληλ. που αφορά στις ως άνω ακαθάριστες αναδρομικές αποδοχές της ως δικαστικής λειτουργού των συντελεστών που ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014 και
- δ) την επιστροφή, νομιμοτόκως από την κατάθεση της εν λόγω ανακλητικής-τροποποιητικής δήλωσης-αίτησής της, του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕφπ που τυχόν θα προκύψει από τον επανυπολογισμό (νέα εκκαθάριση) κατά τα ανωτέρω του οφειλόμενου από αυτήν ΦΕφπ για το φορολογικό έτος 2017,
- ε) επίκληση των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 89/2013 απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος και την υπ' αριθμ. 295/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας.

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./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./31.12.2018 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 με την Αριθμ. οικ.2/88380/ΔΕΠ (ΦΕΚ Β 3093/18-11-2014) «Καταβολή διαφορών αποδοχών και συντάξεων στους Δικαστικούς Λειτουργούς και στα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους όλων των βαθμίδων», ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 1

Οι διαφορές αποδοχών που απορρέουν από τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ έως και στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 181 του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α΄), όπως τροποποιήθηκε με τις όμοιες των παρ. 6 και 7 του άρθρου 86 του ν. 4307 (ΦΕΚ 246/Α΄), 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 1η 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. Η καταβολή των ανωτέρω ποσών θα γίνει με μισθοδοτικές καταστάσεις, από τους οικείους εκκαθαριστές των δικαστικών υπηρεσιών και των υπηρεσιών του Ν.Σ.Κ. ή τους νόμιμους αναπληρωτές τους, οι οποίες αποστέλλονται στην Ενιαία Αρχή Πληρωμής.

3. Στις περιπτώσεις που οι δικαιούχοι ήταν εν ενεργεία δικαστικοί λειτουργοί ή μέλη του Ν.Σ.Κ. κατά ένα μέρος του ανωτέρω χρονικού διαστήματος (από 1-8-2012 έως 30-6-2014) και κατά το υπόλοιπο, κατέστησαν συνταξιούχοι, η εκκαθάριση και πληρωμή των ποσών των εν λόγω διαφορών αποδοχών, που αφορούν το χρονικό διάστημα της ενέργειας, θα γίνει σε μία δόση την 27-1-2015 από την Υπηρεσία που υπηρέτησαν κατά το χρόνο της ενέργειας (συμπεριλαμβανομένου του χρονικού διαστήματος των τρίμηνων αποδοχών, σε περίπτωση επιλογής τους).

Η πληρωμή των διαφορών συντάξεων, που αφορούν το λοιπό μέρος του ως άνω χρονικού διαστήματος, στους εν λόγω δικαιούχους θα γίνει από την αρμόδια Υπηρεσία της Γενικής Διεύθυνσης Χορήγησης Συντάξεων Δημόσιου Τομέα ως κατωτέρω.

Άρθρο 2

Για τους συνταξιούχους του Δημοσίου δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του Ν.Σ.Κ.:

1. Οι κρατήσεις και οι μειώσεις επί των διαφορών συντάξεων θα υπολογιστούν με βάση τη σύνταξη μηνός Δεκεμβρίου 2014. Τυχόν διαφορές οφειλόμενες σε μεταβολές της συνταξιοδοτικής κατάστασης που επήλθαν κατά το διάστημα από 1-7-2014 έως 30-11-2014 θα εκκαθαριστούν εντός του α' εξαμήνου του 2015.

2. Οι διαφορές μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης σύνταξης, με βάση τις διατάξεις των περιπτώσεων α' έως και στ' της παρ.1 του άρθρου 181 του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 134/Α'), όπως τροποποιήθηκε με τις όμοιες των παρ.6 και 7 του άρθρου 86 του ν. 4307(ΦΕΚ 246/Α'), και αυτής που καταβαλλόταν για το χρονικό διάστημα από 1ης Αυγούστου 2012 μέχρι 30ης Ιουνίου 2014, στους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του Ν.Σ.Κ., καθώς και στα μέλη των οικογενειών στα οποία έχει μεταβιβαστεί η σύνταξη όσων εκ των προαναφερομένων προσώπων έχουν αποβιώσει, θα καταβληθούν σταδιακά σε τριάντα έξι (36) μηνιαίες ισόποσες δόσεις.

Συγκεκριμένα, η 1η δόση θα καταβληθεί με τη σύνταξη μηνός Φεβρουαρίου 2015, ενώ οι επόμενες δόσεις θα καταβάλλονται με τη σύνταξη εκάστου μηνός.

Εφόσον οι ανωτέρω συνολικές διαφορές δεν υπερβαίνουν το ποσό των διακοσίων πενήντα ευρώ (250,00€), αυτές θα καταβληθούν σε μία δόση με τη σύνταξη μηνός Φεβρουαρίου 2015.».

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 εισπραξης 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' αριθ. 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 εισπραξής 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 εισπραξης 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 εισπραξής 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 εισπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η εισπραξη 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 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 οριζόμενων 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 λειτουργών 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, 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).....».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αποδοχές χρονικού διαστήματος 01/08/2012 – 30/06/2014, ποσού 4.127,72 €, που της καταβλήθηκαν το έτος 2017, 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, 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.

Επειδή, με βάση την προσκομισθείσα από 30-01-2018 βεβαίωση αποδοχών του τμήματος Μισθοδοσίας του Υπουργείου Δικαιοσύνης Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων για τις αποδοχές που καταβλήθηκαν από 01/01-31/12/2017, αλλά και από τα ηλεκτρονικά αρχεία αποδοχών που αναρτήθηκαν στο taxis από τους εργοδότες- φορείς για το έτος 2017, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε το ακαθάριστο ποσό των 4.702,40 € (καθαρό ποσό 4.127,72 €), επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 590,40 €, οι οποίες καταχωρήθηκαν και περιγράφονται από τον εργοδότη (Υπουργείο Δικαιοσύνης) ως Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές). Συνεπώς σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας δεν προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό αφορά σε αναδρομικές αποδοχές που έλαβε δυνάμει της εξουσιοδοτικής διατάξεως του άρθρου 181§1 του ν.4270/2014.

Επειδή, εξάλλου η καταβολή των ανωτέρω ποσών και ο υπολογισμός του παρακρατηθέντος φόρου έγινε με μισθοδοτικές καταστάσεις, από τους οικείους εκκαθαριστές μισθοδοσίας των δικαστικών υπηρεσιών.

Επειδή, στην εικόνα των αποδοχών του taxis, σε κάθε περίπτωση καταβολής αποδοχών που ανάγονται σε προηγούμενο φορολογικό έτος, σημειώνεται το έτος αναφοράς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι το επίμαχο ποσό που αφορά σε αναδρομικές αποδοχές οι οποίες ανάγονται στο φορολογικό έτος 2014, είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 43 Α του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 43Α

Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

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 με τις διατάξεις του άρθρου 6 της ΑΠΟΦ 1034/2017: Π.1034:ΚΦΕ-Δήλωση φορ. εισοδήματος φ.π. φορολογικού έτους 2016, ορίζεται ότι:

«Βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

1. Για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 43 Α του ν. 4172/2013, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό, από όλες τις κατηγορίες εισοδήματος, ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς των φορολογικών ετών 2016 και επόμενα, εφόσον στο σύνολο του υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ.

Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, προκύπτει από το άθροισμα του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματος και της τυχόν διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν. 4172/2013.

Πραγματικό εισόδημα νοείται το σύνολο των καθαρών εισοδημάτων όλων των κατηγοριών, προ φόρου, που δηλώνονται στη δήλωση, από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, πριν από την κατά περίπτωση παρακράτηση του φόρου και ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 του ν. 4172/2013 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος.».

Επειδή εν προκειμένω το επίμαχο ποσό αφορά σε αποδοχές του έτους 2017, και όχι σε αναδρομικές αποδοχές που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2014, ορθώς υπολογίστηκε το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης βάσει των συντελεστών της παρ. 3 του άρθρου 43 Α του Ν 4172/2013, ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως 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 της υπ' αριθ. καταχώρησης/31-12-2018 δήλωσης φορολογικού έτους 2017, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17.4.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017:

Ποσό Πληρωμής: 6.293,54 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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

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.