



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 09/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2281

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. /20-02-2020 δήλωση της («αίτηση») μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ.

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

Επί της από 19/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ της με αρ. πρωτ. /20-02-2020 αίτηση μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2017 απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με σκοπό τη μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος (25%) των αναδρομικών αποδοχών -έκτακτης παροχής του ν.3016/2012 που καταβλήθηκαν το έτος 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλούμενος τα κριθέντα 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 αιτείται:

α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ επί της με αριθ. πρωτ. /20-02-2020 δήλωσης μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017,

β) την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. /20-02-2020 δήλωσης μερικής ανάκλησης (τροποποίησης) της ως άνω δήλωσής της ΦΕΦΠ,

γ) την διενέργεια νέας εκκαθάρισης αναφορικά με τις αναδρομικές αποδοχές χρονικής περιόδου Αυγούστου 2012 έως και Ιουνίου 2014 έκτακτη παροχή του ν.3016/2002 που του 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, 5.849,53€ ήτοι ποσό 1.462,38€. Οι αναδρομικές αποδοχές που καταβάλλονται δυνάμει του άρθρου 181 παρ.1 του ν.4270/2014 αφορούν την περίοδο από 01/08/2012 έως 30/06/2014 και ως εκ τούτου, επ' αυτών εφαρμόζεται το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε κατά τα έτη αυτά και

δ) την έντοκη επιστροφή του σχετικού προκύπτοντος ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ.

Επειδή, κατ' ορθή ερμηνεία του βασικού αιτήματος του προσφεύγοντος, 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. /20-02-2020 δήλωσής του 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 του ως δικαστικός λειτουργός, 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 του, του έτους αυτού (2017), και β) της περιεχόμενης στο ίδιο έγγραφο αίτησής του 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./20-02-2020 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «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./20-02-2020 δήλωσης-αίτησης του προσφεύγοντος: «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 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 εισπράξης 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 εισπράξής 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 εισπράξης 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 εισπράξής 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 εισπράξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η εισπράξη 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 λειτουργών 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 λειτουργών, 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 λειτουργών, 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων, δικαστικός λειτουργός, στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./20-02-2020 αίτησής του 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 του περί μερικής ανάκλησης-τροποποίησης της δήλωσης αυτής ΦΕΦΠ, και β) αφαίρεσης, κατά τη νέα αυτή εκκαθάριση, από το δηλωθέν στον κωδικό 301 της δήλωσης ποσό (συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΦΠ δικαστικών αποδοχών του, του έτους 2017), ποσού ίσου με το 25% των αναγόμενων στα φορολογικά έτη 2012, 2013, 2014 συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων αποδοχών του ως δικαστικός λειτουργός 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 του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος 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, στην υπό κρίση δε περίπτωση, από την προσκομιζόμενη υπ' αριθμ. πρωτ./10-02-2020 απάντηση του Αν/τή Προϊσταμένου του Τμήματος Εκκαθάρισης Αποδοχών Λειτουργιών & Πρόσθετων Αμοιβών Τακτικών Υπαλλήλων της Δ/σης Οικονομικής Διαχείρισης της Γεν. Δ/σης Οικονομικών Υπηρεσιών, Διοικητικής Υποστήριξης & Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης του Υπουργείου Δικαιοσύνης, προκύπτει σαφώς ότι το ποσό ύψους 5.849,53€ που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2017 αφορά στις ως άνω αναδρομικές αποδοχές που εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του έτους αυτού, συναφώς δε είναι αδιάφορο το ακριβές έτος, στο οποίο ανάγεται το ποσό αυτό, δηλαδή το αν ανάγεται στο 2012, το 2013 ή το 2014, αφού και κατά τα τρία αυτά έτη ίσχυαν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ΄ Ψηφίσματος της Ε΄ Αναθεωρητικής Βουλής και συνεπώς, σ' όποιο απ' τα τρία έτη κι αν ανάγεται, ίσχυε για σκοπούς φορολόγησης των εισοδημάτων των δικαστικών λειτουργιών η αφαίρεση από το συνολικό ποσό των καθαρών αποδοχών τους ποσού ίσου με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων (μεικτών) αποδοχών τους που συναρτώνταν με την ιδιότητά τους αυτή.

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 ανπμισθίας που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν). ».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις ο προσφεύγων θα έπρεπε πρώτα να είχε ανακαλέσει τη δήλωσή της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 (υποβάλλοντας σχετική ανακλητική δήλωση) για ολόκληρο το καθαρό ποσό ύψους 5.134,77 €, που αντιστοιχεί στο ακαθάριστο ποσό ύψους 5.849,53 €.

Επειδή, ο προσφεύγων πρέπει να προσκομίσει νέα βεβαίωση από τον εκκαθαριστή στο οποίο να αναγράφει ξεχωριστά ανά έτος τα αναδρομικά που αφορούν για τα οικονομικά έτη 2013, 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 (δεδομένου ότι στην σχετική βεβαίωση αναγράφεται αναδρομικές αποδοχές για το χρονικό διάστημα από 01/08/2012-30/06/2014), προκειμένου να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά (με συμπληρωματικές δηλώσεις) στα φορολογητέα ποσά των δηλώσεων ΦΕΦΠ οικονομικού έτους 2013, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 , ώστε κατά την εκκαθάριση των ανωτέρω δηλώσεων ΦΕΦΠ να αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των καθαρών αποδοχών του για τα οικονομικά έτη 2013, 2014 και για το φορολογικό έτος 2014 ποσό ίσο με το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων (μεικτών) αναδρομικών αποδοχών του που συναρτώνταν με την ιδιότητά του ως δικαστικός λειτουργός και τις οποίες εισέπραξε κατ' άρθρο 181 παρ. 1 ν. 4270/2014 εντός του 2017, δεδομένου ότι οι αποδοχές αυτές ανάγονταν σε χρόνους (2012,2013,2014), κατά τους οποίους εξακολουθούσαν να ισχύουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ζ΄ Ψηφίσματος της Ε΄ Αναθεωρητικής Βουλής, και κατόπιν αυτών να του επιστραφεί το τυχόν προκύπτον, από τις σχετικές εκκαθαρίσεις των εν λόγω

τροποποιητικών δηλώσεων ΦΕΦΠ των οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2017 ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ΦΕΦΠ.

Επομένως για τους ως άνω λόγους αυτούς, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει, κατά το μέρος που αφορά στην ακύρωση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./20-02-2020 αίτησής του και στην επανεκκαθάριση της δήλωσής της ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2017 μετ' αφαίρεση από το συνολικό ποσό των υποβληθεισών σε ΦΕΦΠ δικαστικών αποδοχών του που εισέπραξε εντός του έτους αυτού (δηλωθέν στον κωδικό 301 της δήλωσης ποσό), ποσού ίσου με το 25% των αναγόμενων σε προγενέστερο έτος συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων αποδοχών του ως δικαστικός λειτουργός 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 του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος, από την επανεκκαθάριση κατά τα ανωτέρω της υπ' αριθμ. καταχώρησης/14-06-2018 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 από 19/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα ως προς τη μη φορολόγηση ποσοστού 25% επί των αναγόμενων σε έτος προγενέστερο του 2017 ακαθαρίστων αποδοχών του ως δικαστικός λειτουργός που συναρτώνται με την άσκηση των δικαστικών του 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 τον προσφεύγοντα φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, ενώ δεν τηρήθηκε η απαιτούμενη κατά νόμο διαδικασία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, προσκομίζοντας νέα βεβαίωση από τον εκκαθαριστή των αποδοχών του, προκειμένου να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις στα οικονομικά έτη 2013, 2014 και στο φορολογικό έτος 2014 που αφορούν τα αναδρομικά **και την επικύρωση** της τεκμαιρόμενης απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./20-02-2020 αίτησής του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.