



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1464**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Αττικής, κατοίκου κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) α) οικονομικού έτους 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης, β) οικονομικού έτους 2006 της ίδιας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης

ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, γ) οικονομικού έτους 2007 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης και δ) οικονομικού έτους 2008 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τα αναφερθέντα στην ανωτέρω παράγραφο 4 εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΕφπ α) οικονομικού έτους 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, β) οικονομικού έτους 2006 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, γ) οικονομικού έτους 2007 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης και δ) οικονομικού έτους 2008 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, για την οποία δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, άρα θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με το εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 3.016,34 €, πλέον 765,66 € συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι συνολικό ποσό 3.782,00 €.
- 2) Με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 5.530,14 €, πλέον 373,73 € συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι συνολικό ποσό 5.903,87 €.
- 3) Με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 5.270,09 €, πλέον 1.590,18 € συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι συνολικό ποσό 6.860,27 €.
- 4) Με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 5.604,44 €, πλέον 1.089,12 € συμβεβαιούμενων ποσών, ήτοι συνολικό ποσό 6.693,56 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω εκκαθαριστικών σημειωμάτων ΦΕφπ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Εσφαλμένα ο αρμόδιος φορέας (Υπουργείο Εθνικής Άμυνας) και η προσβαλλόμενη βεβαίωσε ότι του κατέβαλαν το έτος 2017 αναδρομικά μισθών/συντάξεων αντί του ορθού, ότι η παραπάνω πληρωμή κατεβλήθη το έτος 2017 σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ως αποζημίωσή του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα χρηματικού ποσού στο ύψος της ζημίας που υπέστη από την παρανομία των οργάνων του Ελληνικού Δημοσίου να τον αποστρατεύσουν παρνόμως και προς ανόρθωση της επελθούσας αυτής ζημίας, δηλαδή αποζημίωσης μη αποτελούσας εισόδημα και ως εκ τούτου μη υποκείμενης σε φόρο εισοδήματος και κάθε είδους τέλη κ.λπ. στο σύνολό της.
- 2.) Άλλως, εάν κριθεί ότι υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, πράγμα που ρητώς αρνείται, η υποχρέωσή του αυτή έχει εξαντληθεί με την παρακράτηση ως φόρου εισοδήματος (όπως χαρακτηρίζεται η παρακράτηση αυτή) ποσοστού 20% επί του κεφαλαίου ποσού 4.609,49 € (κεφάλαιο: 23.650,54 € - υγειονομική περίθαλψη 2,55%: 603,09 € = 23.047,45 € x 20% = 4.609,49 €) κατά την παραπάνω πληρωμή της ζημίας του, χωρίς να επισημαίνεται στην παραπάνω απόφαση πληρωμής του ούτε σε άλλο σχετικό έγγραφο η υποχρέωσή του υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- 3.) Άλλως, επειδή οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ανάγονται στα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007 και 2008 και έχει παρέλθει μέχρι σήμερα χρονικό διάστημα πέραν των πέντε ετών, οι αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου έχουν υποπέσει στην 5ετή παραγραφή του νόμου (ΣτΕ Ολ. 1738/2017 κ.ά.).
- 4.) Άλλως, επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 4 εδ. α' ν. 4172/2013 χρόνος κτήσης της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα θεωρείται ο χρόνος που απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής της και μπορούσε να τα απαιτήσει δικαστικώς, δηλαδή τα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007 και 2008, και αφού έχει παρέλθει μέχρι σήμερα χρονικό διάστημα πέραν των πέντε ετών, οι αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου έχουν υποπέσει στην 5ετή παραγραφή του νόμου (ΣτΕ Ολ. 1738/2017 κ.ά.).
- 5.) Άλλως, επειδή το άρθρο 7 ν. 4172/2013 για το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων, ορίζει ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Εξάλλου, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 7 ν. 4172/2013 διευκρινίστηκε ότι «σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα, δεν υπόκειται σε φόρο». Όπως δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα παραπάνω αναφερόμενα εισοδήματα το ποσό της επιδίκασης και καταβολής της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο

105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα για τη ζημία που υπέστη λόγω της παράνομης αποστρατείας του.

Εξ ετέρου επισημαίνεται ότι κατά πάγια θέση της Διοίκησης ένα ποσό χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα, όταν υπάρχει περιοδικότητα και διάρκεια, μόνιμη πηγή προέλευσης καθώς και τακτική εκμετάλλευση της πηγής αυτής, στοιχεία, τα οποία δεν ενυπάρχουν στην επιδίκαση και καταβολή της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα, η οποία φέρει πράγματι χαρακτήρα αποζημίωσης προς ανόρθωση επελθούσας ζημίας του, δηλαδή αποζημίωσης μη αποτελούσας εισόδημα και ως εκ τούτου μη υποκείμενης σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2017 (έτος καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση ποσών): «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («προϊσχύων ΚΦΕ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2238/1994), όπως ίσχυαν για τα έτη 2004, 2005, 2006 και 2007 (έτη, εντός των οποίων ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης εκάστου αντίστοιχα εκ των ως άνω υπό κρίση ποσών): «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 προϊσχύοντος ΚΦΕ (όπως ίσχυαν για τα έτη 2004, 2005, 2006 και 2007), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (οικονομικού/ημερολογιακού).

Ως προς τους πρώτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 19, 20, 22, 24, 61, 62, 68 και 70 π.δ. της 21/31.10.1932 (που κωδικοποίησε τους νόμους περί Μετοχικού Ταμείου Πολεμικού Ναυτικού (ΜΤΠΝ)), όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008): «**Άρθρον 1.** Σκοπός του Ταμείου. Το κατά τους μέχρι τούδε Νόμους υφιστάμενον και λειτουργούν Μετοχικόν Ταμείον Βασιλικού Ναυτικού [...] σκοπόν έχει την κατά τας διατάξεις του παρόντος υλικήν ενίσχυσιν των εν αποστρατεία και ενεργεία μετόχων του και των οικογενειών αυτών, και αποτελεί ανεξάρτητον κρατικήν υπηρεσίαν τελούσαν υπό την εποπτείαν του Υπουργού (Νομικόν πρόσωπον δημοσίου δικαίου). [...]. **Άρθρον 19.** Μέτοχοι του Ταμείου. Υπό τον όρον μέτοχοι του Μ.Τ.Π.Ν. κατά την έννοιαν του παρόντος, νοούνται τα πρόσωπα άτινα δικαιούνται κατόπιν αναλόγων και εν τω παρόντι οριζόμενων υλικών εις αυτό εισφορών, να τύχωσιν αυτοί και ωρισμένα μέλη της οικογενείας των, οριζόμενα εν τω άρθρω 26, των εκάστοτε παρεχομένων ωφελειών. Οι μέτοχοι διαιρούνται εις εν ενεργεία και αποστρατεία. [...]. **Άρθρον 20.** Α'. Εν ενεργεία μέτοχοι είναι άπαντες οι τεταγμένοι εις το Πολεμικόν Ναυτικόν, το Λιμενικόν Σώμα και την Υπηρεσίαν των Φάρων (ως και οι εις την Αεροπορίαν εκ του Π.Ν. μεταταχθέντες) και την στρατιωτικήν ιδιότητα έχοντες παντός βαθμού και κλάδου, μόνιμοι αξιωματικοί, υπαξιωματικοί, δίοποι, λιμενοφύλακες και ναύται εθελονταί

και μαθητευόμενοι [...]. Ρητώς αποκλείονται της ιδιότητος του μετόχου τα κάτωθι πρόσωπα καίτοι υπηρετούντα εις το Π.Ν. [...]. Β' . Όσοι κατά την δημοσίευσιν του παρόντος εκ των υπηρετούντων αξιωματικών, υπαξιωματικών και ναυτών ελάμβανον σύνταξιν παρά του Ν. Απομαχικού Ταμείου ή ενώ ήσαν μέτοχοι του Ν. Απομαχικού Ταμείου, είχαν απολυθή οπωσδήποτε της ενεργού υπηρεσίας, έστω και χωρίς να τύχωσι συντάξεως παρά του ταμείου τούτου και κατόπιν διωρίσθησαν εις την υπηρεσίαν των Φάρων ή εις οιανδήποτε άλλην υπηρεσίαν Π.Ν. ή του Λιμενικού Σώματος ή της Αεροπορίας [...]. Γ' . [...]. Δ' . Αξιωματικοί και Υπαξιωματικοί εκ των μη μετόχων του Ν. Απομαχικού Ταμείου απομακρυνθέντες οπωσδήποτε και οποτεδήποτε της ενεργού υπηρεσίας χωρίς να έχωσι δικαίωμα μερίσματος, ανακαλούμενοι κατόπιν εις ενέργειαν οπωσδήποτε έστω και δι' ακυρώσεως της περί απομακρύνσεως των εκ της ενεργού υπηρεσίας σχετικής διοικητικής πράξεως, ή διοριζόμενοι εις οιανδήποτε θέσιν του Π.Ν. του Λιμεν. Σώματος, των Φάρων και της Πολεμ. Αεροπορίας δεν έχουν δικαίωμα να είναι Μέτοχοι του Ταμείου και να τύχουν παρ' αυτού μερίσματος, εκτός εάν ανακληθέντες εις την ενεργόν στρατιωτικήν υπηρεσίαν και ταχθέντες εις τα μόνιμα στελέχη του Β.Ν. υπηρέτησαν πράγματι εν ενεργεία τόσα έτη όσα προ της απομακρύνσεως των τοις υπελείποντο προς συμπλήρωσιν των απαιτουμένων προς απόκτησιν δικαιώματος πλήρους μερίσματος 25ετίας [...]. Ούτοι απομακρυνόμενοι της ενεργού υπηρεσίας μετά την ανάκλησιν, προ της συμπληρώσεως του ως άνω απαιτουμένου χρόνου, δεν έχουν δικαίωμα μερίσματος αλλά επιστροφής των καταθέσεων των ατόκως, απομακρυνόμενοι δε μετά την συμπλήρωσιν του ως άνω χρόνου έχουν δικαίωμα κατά τας περί τούτου σχετικές διατάξεις. [...]. **Άρθρον 22.** Την ιδιότητα του μετόχου αποκτώσι τα κατά το ανωτέρω άρθρον δικαιούμενα ταύτης πρόσωπα ευθύς από της κατατάξεώς των εις το Π.Ν. αυτεπαγγέλτως, της υπηρεσίας του Ταμείου υποχρεουμένης να εγγράψη ταύτα εις τα μητρώα κατά τα διά Δ/τος ειδικώτερον ορισθησόμενα [...]. **Άρθρον 24.** Απόστρατοι μέτοχοι είναι οι εκ της ενεργού υπηρεσίας απομακρυνόμενοι, είτε δι' αποστρατείας, είτε δι' αποτάξεως κατόπιν ανακριτικού ή πειθαρχικού ή ιατρικού Συμβουλίου, ενεργοί μέτοχοι και δικαιούμενοι συντάξεως εκ του Δημοσίου Ταμείου. Οιαδήποτε άλλη απομάκρυνσις εκ της ενεργού υπηρεσίας άνευ δικαιώματος συντάξεως δεν δημιουργεί δικαίωμα αναγνωρίσεως τινός ως αποστράτου μετόχου. Πας ενεργός μέτοχος αποχωρών οικειοθελώς ή βιαίως της ενεργού υπηρεσίας και δικαιούμενος συντάξεως, αρκεί να αιτησεται τούτο εντός της προς παραγραφήν απαιτουμένης πενταετούς προθεσμίας, ήτις άρχεται από της ημερομηνίας της εκδόσεως της περί απονομής συντάξεως αποφάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου, άλλως εκπίπτει του δικαιώματος τούτου. Η αναγνώρισις του δικαιώματος τούτου γίνεται δι' αποφάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου του Ταμείου, κατά τα διά Διατάγματος ορισθησόμενα, δι' ης ορίζεται και το αναλογούν αυτώ μέρος. [...]. **Άρθρον 61.** Παροχαί του Ταμείου εις του μετόχους του. Αι παροχαί του ταμείου εις τους μετόχους του είναι αι εξής [...]. α) Η υπό τας προϋποθέσεις και όρους του παρόντος χορήγησις μερίσματος εις τους αποστράτους μετόχους και τας χηρευούσας οικογενείας. β) [...]. **Άρθρον 62.** Μέρισμα. Υπό τον όρον μέρος νοείται το **κατά μήνα παρεχόμενον** χρηματικόν ποσόν υπό του Ταμείου εις τα κατά τας διατάξεις του παρόντος δικαιούμενα πρόσωπα, αποστράτους και χηρευούσας οικογενείας. Το μέρος καταβάλλεται απηλλαγμένον τέλους χαρτοσήμου, **δεν υπόκειται δε εις ουδεμίαν κράτησιν εκτός του φόρου καθαρής προσόδου.** Διά Διατάγματος θέλουσιν ορισθή ο τρόπος και ο χρόνος της πληρωμής των μερισμάτων [...]. **Άρθρον 68.** Μέρισματος δικαιούνται οι εκ της ενεργού υπηρεσίας οπωσδήποτε απομακρυνόμενοι ενεργοί μέτοχοι, εφ' όσον δικαιούνται συντάξεως εκ του Δημοσίου Ταμείου, τα δε κατά τας διατάξεις του παρόντος πρόσωπα της χηρευούσης

οικογενείας εφ' όσον στερηθώσι του δικαιοπαρόχου αυτών δια θανάτου ή αφανείας, δικαστικώς βεβαιουμένης και δικαιωθώσι και ταύτα συντάξεως εκ του Δημοσίου Ταμείου. [...].

Άρθρον 70. 1. Το κατά τα ανωτέρω καθοριζόμενον μέρισμα διαιρείται εις πλήρες και ηλαττωμένον. Πλήρους μερίσματος δικαιούνται οι απόστρατοι μέτοχοι και αι χηρεύουσαι οικογένεια των εφ' όσον αυτοί ή οι δικαιοπάροχοί των (δια τας χηρευούσας οικογενείας) έχουν συμπληρωμένην εικοσιπενταετή συντάξιμον υπηρεσίαν, αναγνωρισθείσαν δι' αποφάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ηλαττωμένου μερίσματος δικαιούνται οι ως άνω εφ' όσον δεν έχουν συμπληρωμένην εικοσιπενταετή συντάξιμον υπηρεσίαν και είναι τούτο ίσον προς τόσα εικοστά πέμπτα του πλήρους, όσα τα συντάξιμα έτη των. Εις την τελευταίαν ταύτην διάταξιν δεν υπάγονται οι κατά την δημοσίευσιν του παρόντος λαμβάνοντες πλήρες μέρισμα καίτοι μη έχοντες συμπληρώσει εικοσιπενταετή συντάξιμον υπηρεσίαν. 2. [...].

Άρθρον 88. Περιουσία του Ταμείου. Την περιουσίαν του ταμείου αποτελούσι το αποθεματικόν κεφάλαιον και το μετά την πληρωμήν των εκάστοτε υποχρεώσεων αυτού υπόλοιπον των εισπραχθέντων πόρων του. [...].

Άρθρον 89. Το αποθεματικόν κεφάλαιον του Ταμείου, ου η διάθεσις δια την εκπλήρωσιν των υποχρεώσεων του Ταμείου απαγορεύεται, συνίσταται α) εκ του κατά την 31 Δεκεμβρίου εκάστου έτους καθαρού υπολοίπου της περιουσίας του Ταμείου μετά την αφαίρεσιν των πάσης φύσεως υποχρεώσεων αυτού κατά το έτος τούτο, β) εκ των κατά την διάρκειαν εκάστου έτους πραγματοποιουμένων εσόδων εκ πόρων οίτινες, κατά τας σχετικές διατάξεις του παρόντος, αποτίθενται υπέρ του αποθεματικού κεφαλαίου και οι οποίοι είναι 1) η υπέρ του Ταμείου προκύπτουσα εκάστοτε συναλλαγματική διαφορά, 2) αι καταβολαί των παραιτουμένων μετόχων και αι μη αποδιδόμεναι τοιαύται εις τους αποτασσομένους άνευ δικαιώματος συντάξεως, 3) αι καταβολαί των αποβιούντων μετόχων, χωρίς να καταλίπωσι χηρεύουσαν οικογένειαν, 4) αι παραγραφόμεναι εκ των ανεγνωρισμένων και εκκαθαρισμένων υποχρεώσεων του Ταμείου 5) το κατά την 31 Δεκεμβρίου εκάστου έτους υπόλοιπον των άλλων πόρων του Ταμείου των δια την πληρωμήν των υποχρεώσεων αυτού διατιθεμένων μετά την αφαίρεσιν όλων των κατά την διάρκειαν του έτους υποχρεώσεων αυτού, ως και του εκάστοτε τυχόν οριζομένου ποσού διά το κατά το άρθρον 61 έκτακτον επίδομα.

Άρθρον 90. Η Διοίκησις του Ταμείου οφείλει όλην την περιουσίαν του Ταμείου να καθιστά παραγωγικήν, μεριμνώσα κατά την ιδίαν της κρίσιν και υπό ιδίαν της ευθύνην δια την προσοδοφορωτέραν διάθεσίν της, εντός όμως πάντοτε των διά του παρόντος νόμου διαγραφομένων ορίων. Η παραγωγική τοποθέτησις των κεφαλαίων του Ταμείου ενεργείται πάντοτε κατόπιν [...].

Άρθρον 91. Αι τοποθετήσεις εις ας η Διοίκησις του Ταμείου δύναται να επενδύη τα κεφάλαια του Ταμείου είναι αι κάτωθι, αφιεμένης πλήρους εξουσίας εις την Διοίκησιν του Ταμείου, τόσον όσον αφορά την εκλογήν του είδους της τοποθετήσεως και της μετατροπής από τινος εις άλλην όσον και του ορισμού του εις εκάστην διατεθησομένου ποσού, υπό μόνον τον περιορισμόν του να μη έχη όλα τα κεφάλαια εις το αυτό είδος τοποθετήσεως, αλλά εις πλείονας τηρουμένων των διατάξεων περί Ανωτάτης Διοικήσεως Οικονομικής Αμύνης. α) Αγορά ή οικοδόμησις προς εκμετάλλευσιν προσοδοφόρων ακινήτων, κειμένων εν Αθήναις ή εν Πειραιεί και εντός των σχεδίων των πόλεων τούτων. Ως και αγορά ακινήτων εν τη αλλοδαπή διά την εγκατάστασιν Κρατικών Υπηρεσιών ή υποχρεωτικήν διαμονήν Ναυτικών Ακολούθων. β) Ενυπόθηκα δάνεια, κοινά η χρεωλυτικά ή υπό μορφήν του ανοικτού λογαριασμού εις ιδιώτας, επί πρώτη όμως πάντοτε υποθήκη και επί ακινήτων προσοδοφόρων, κειμένων εν Αθήναις και Πειραιεί και εντός των σχεδίων των πόλεων τούτων και των περιχώρων των, έστω και αν αποτελούν άλλους δήμους ως και των προαστείων Φαλήρων, Καλλιθέας, Αμαρουσίου, Χαλανδρίου, Ηρακλείου, Κηφισιάς και Ψυχικού. 3. Ενυπόθηκα δάνεια κοινά ή χρεωλυτικά ή υπό την μορφήν ανοικτού λογ/σμού εις

μετόχους ή χηρευούσας οικογενείας επί πρώτη όμως πάντοτε υποθήκη και επί ακινήτων προσοδοφόρων, κειμένων εντός των πόλεων Αθηνών και Πειραιώς και των περιχώρων των έστω και αν αποτελούν άλλους Δήμους και των προαστείων Φαλήρων, Αμαρουσίου, Χαλανδρίου, Ηρακλείου, Κηφισιάς, Ψυχικού, Καλλιθέας. 4. Αγορά χρεωγράφων Εθνικών Δανείων, μετοχών της Τραπέζης της Ελλάδος, ή ομολογιών της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος και της Εθνικής Κτηματικής Τραπέζης εις δραχμάς ή ξένον νόμισμα. 5. Δάνεια επί ενεχύρω χρεωγράφων, εξ εκείνων άτινα δύναται να αγοράζη ως άνω το Ταμείον και επί όροις κανονιζομένοις εκάστοτε υπό του Διοικητικού Συμβουλίου, συμφωνούντος και του Βασιλικού Επιτρόπου. 6. Έντοκος καταθέσις παρά τινι Τραπέζη εκ των ανωτέρω αναφερομένων. 7. Τοκοχρεωλυτικά δάνεια εις τους μετόχους και τας χηρευούσας οικογενείας. 8. Προεξοφλήσεις μισθών των εν ενεργεία μετόχων του και συντάξεων και μερισμάτων των αποστράτων και χηρών. 9. Προεξοφλήσεις βοηθημάτων Ταμείων Αλληλοβοηθείας. 10. Προεξοφλήσεις τοκομεριδίων Εθνικών Δανείων. 11. Συμμετοχή εις επιχειρήσεις, συμφωνούντος και του Βασιλικού Επιτρόπου: α) Επιχορηγουμένας υπό του Δημοσίου και εχούσας ηγγυημένου παρά του Δημοσίου ωρισμένον μέρισμα. β) Αναλαμβανομένας και ενεργουμένας υπό των Μετοχικών Ταμείων Στρατού, Αεροπορίας και Πολιτικών Υπαλλήλων. γ) Βιομηχανικάς, εμπορικάς, συγκοινωνιακάς, ατμοπλοϊκάς και αεροπορικάς, ως και οργανισμούς εν γένει δι' ων οργανισμών εξυπηρετείται και το Ναυτικόν. 12. Αγορά προς μεταπώλησιν εις τους μετόχους του Ταμείου τροφίμων και ειδών ιματισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 προϊσχύοντος ΚΦΕ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008): «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται **περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή** είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. [...]. 2. [...]. 4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο: α) [...]. γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν. 4153/1961 [...], α.ν. 513/1968 [...], ν. 103/1975 [...] και ν. 303/1976 [...]. δ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2116/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων («Φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης άρθρων 105 και 106 Εισ. Ν.Α.Κ. που καταβάλλεται σε φυσικό πρόσωπο για την αποκατάσταση ζημίας που υπέστη εξαιτίας στέρησης αποδοχών ή συντάξεων οφειλόμενη σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις οργάνων του Δημοσίου ή ν.π.δ.δ.»): «...5. Με την ΠΟΛ.1054/2000 κοινοποιήθηκε η γνωμοδότηση 777/1999 του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και σύμφωνα με την οποία τα χρηματικά ποσά που επιδικάζονται, με δικαστική απόφαση, σε ιδιώτες που ασκούν συγκεκριμένο επάγγελμα (επιτηδευματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες) **ως αποζημίωση για την απώλεια του εισοδήματός τους (διαφυγόν κέρδος) λόγω της ανικανότητας προς εργασία που επήλθε από τραυματισμό** υπάγονται σε φόρο εισοδήματος κατά την ίδια κατηγορία (Δ' ή Ζ') σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.

2238/1994, αφού αυτή η αποζημίωση «αντικρύζει» το κέρδος που θα αποκόμιζαν οι συγκεκριμένοι επιτηδευματίες ή ελεύθεροι επαγγελματίες, σύμφωνα με τη συνηθισμένη πορεία των πραγμάτων, αν δε μεσολαβούσε ο τραυματισμός τους από την επαγγελματική τους δραστηριότητα και συνεπώς δεν αλλοιώνεται ο χαρακτήρας αυτών των ποσών ως φορολογητέου εισοδήματος από το λόγο ότι αυτά αναγνωρίστηκαν δικαστικώς. 6. Από τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη και το σκεπτικό της προαναφερόμενης (777/1999) γνωμοδότησης του ΝΣΚ, συνάγεται ότι η επιδικασθείσα αποζημίωση κατά τα άρθρα 105 και 106 Εισ. Ν.Α.Κ. που καταβάλλεται σε φυσικό πρόσωπο για την αποκατάσταση ζημίας που υπέστη εξαιτίας στέρησης αποδοχών ή συντάξεων οφειλόμενη σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις οργάνων του Δημοσίου ή ν.π.δ.δ., αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Η αποζημίωση αυτή στην ουσία «αντικρύζει» το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που απώλεσαν οι φορολογούμενοι εξαιτίας των παράνομων πράξεων ή παραλείψεων οργάνων του Δημοσίου ή ν.π.δ.δ. που έλαβαν χώρα τα προηγούμενα έτη (γεγονός το οποίο στην ουσία αναγνωρίζεται με τη δικαστική απόφαση) και συνεπώς υπάγεται σε φόρο με βάση τις διατάξεις των ετών αυτών, στα οποία ανάγεται [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 ν. 4172/2013: «...Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, 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, ο προσφεύγων:

α) με τον μεν πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι εσφαλμένα ο αρμόδιος φορέας (Υπουργείο Εθνικής Άμυνας) και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη βεβαίωσε ότι του κατέβαλαν το έτος 2017 αναδρομικά μισθών/συντάξεων αντί του ορθού, ότι η παραπάνω πληρωμή κατεβλήθη το έτος 2017 σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ως αποζημίωσή του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα χρηματικού ποσού στο ύψος της ζημίας που υπέστη από την παρανομία των οργάνων του Ελληνικού Δημοσίου να τον αποστρατεύσουν παράνομως και προς ανόρθωση της επελθούσας αυτής ζημίας, δηλαδή αποζημίωσης μη αποτελούσας εισόδημα και ως εκ τούτου μη υποκείμενης σε φόρο εισοδήματος και κάθε είδους τέλη κ.λπ. στο σύνολό της, ενώ

β) με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι το άρθρο 7 ν. 4172/2013 για το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων ορίζει ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή

εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου», στη δε αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου αυτού διευκρινίστηκε ότι «σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εμπίπτουν σε μια από τις τέσσερις κατηγορίες που αναγνωρίζονται στο άρθρο αυτό και συνεπώς ό,τι δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα αναφερόμενα εισοδήματα, δεν υπόκειται σε φόρο», το δε ποσό της επιδίκασης και καταβολής της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα για τη ζημία που υπέστη λόγω της παράνομης αποστρατείας του δεν εμπίπτει στο εννοιολογικό πεδίο κανενός από τα παραπάνω αναφερόμενα εισοδήματα, ενώ άλλωστε κατά πάγια θέση της Διοίκησης ένα ποσό χαρακτηρίζεται ως φορολογητέο εισόδημα, όταν υπάρχει περιοδικότητα και διάρκεια, μόνιμη πηγή προέλευσης καθώς και τακτική εκμετάλλευση της πηγής αυτής, στοιχεία, τα οποία δεν ενυπάρχουν στην επιδίκαση και καταβολή της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα, η οποία φέρει πράγματι χαρακτήρα αποζημίωσης προς ανόρθωση επελθούσας ζημίας του, δηλαδή αποζημίωσης μη αποτελούσας εισόδημα και ως εκ τούτου μη υποκείμενης σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του π.δ. της 21/31.10.1932 και κυρίως εκείνων των άρθρων 1, 19, 61 και 62 (το μέρισμα του ΜΤΠΝ αποτελεί «υλική ενίσχυση» / «ωφέλεια» / «παροχή» που καταβάλλεται στους δικαιούχους (κατεξοχήν στους «απόστρατους», ήτοι συνταξιούχους, αξιωματικούς και υπαξιωματικούς του Πολεμικού Ναυτικού) **κάθε μήνα**) και του άρθρου 45 προΐσχύοντος ΚΦΕ και κυρίως εκείνης της παρ. 1 (εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει από κάθε γενικά παροχή που χορηγείται περιοδικά για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους), όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008), συνάγεται ότι το μέρισμα που καταβάλλει το ΜΤΠΝ στους συνταξιούχους (απόστρατους) αξιωματικούς και υπαξιωματικούς του Πολεμικού Ναυτικού και στα λοιπά δικαιούμενα πρόσωπα αποτελεί παροχή που χορηγείται **περιοδικά και σταθερά (κάθε μήνα)** ως πρόσθετη υλική ενίσχυσή τους, πέραν δηλαδή της σύνταξης που λαμβάνουν, από την κατά τα προπαρατεθέντα άρθρα 90 και 91 π.δ. της 21/31.10.1932 **εκμετάλλευση** από το ΜΤΠΝ της κατά το άρθρο 88 του εν λόγω π.δ. καθορισθείσας **περιουσίας** του, ήτοι του κατά το άρθρο 89 του εν λόγω π.δ. αποθεματικού κεφαλαίου του και των νομοθετικά καθορισμένων στα άρθρα 32-55 του ιδίου π.δ. (όπως όλα αυτά τα άρθρα ίσχυαν κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες) πόρων του. Συνεπώς, υπάγεται σαφώς στην κατά το άρθρο 45 προΐσχύοντος ΚΦΕ έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, είναι δε κατά τούτο αδιάφορη η νομική βάση, επί της οποίας στηρίχθηκε τυχόν ένδικο βοήθημα (π.χ. αγωγή, όπως εν προκειμένω) που ασκήθηκε από δικαιούμενο πρόσωπο, προκειμένου να διεκδικήσει μη καταβληθέντα σε αυτό σχετικά ποσά (π.χ. ευθεία αγωγή για μη καταβληθέντα ποσά, αγωγή αποζημίωσης κατά το άρθρο 105 Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα λόγω παράνομης παράλειψης των αρμοδίων οργάνων του Δημοσίου να του καταβάλουν τα διεκδικούμενα ποσά ή αγωγή αδικαιολόγητου πλουτισμού), αφού η επικαλούμενη νομική βάση δε μεταβάλλει την κατά το φορολογικό δίκαιο φύση του διεκδικούμενου ποσού (εισόδημα).

Β) Ως εκ τούτου, τα ως άνω υπό κρίση ποσά δεν υπάγονται στην έννοια της αποζημίωσης που καταβάλλεται για επελθούσα θετική ζημία (μείωση της περιουσίας του ζημιωθέντος) και δεν εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος, αλλά, ως ποσά που καταβάλλονται **αντί** της μη επαύξησης της περιουσίας του δικαιούχου στο παρελθόν -παρά τη σχετική βάσιμη προσδοκία σύμφωνα με την αναμενόμενη, συνήθη πορεία των πραγμάτων- λόγω της μη επανόδου του στην ενεργό υπηρεσία (αποθετική ζημία, «διαφυγόν κέρδος»), ήτοι, κατά την ορολογία που χρησιμοποιείται στην προπαρατεθείσα παρ. 6 της υπ' αριθμ. Ε.2116/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ως ποσά που **«αντικρύζουν»** το εισόδημα που θα λάμβανε κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και χωρίς τις παράνομες πράξεις/παραλείψεις οργάνων του Δημοσίου -και με αυτή την έννοια το «απώλεσε», φορολογούνται κανονικά με τις γενικές διατάξεις του προϊσχύοντος ΚΦΕ.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και πέμπτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 προϊσχύοντος ΚΦΕ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008): *«Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής: α) [...]. δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος, στα οποία ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά. ε) [...].»*

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι άλλως, εάν κριθεί ότι τα υπό κρίση ποσά υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, πράγμα που ρητώς αρνείται, η υποχρέωσή του αυτή έχει εξαντληθεί με την παρακράτηση ως φόρου εισοδήματος (όπως χαρακτηρίζεται η παρακράτηση αυτή) ποσοστού 20% επί του κεφαλαίου ποσού 4.609,49 € (κεφάλαιο: 23.650,54 € - υγειονομική περίθαλψη 2,55%: 603,09 € = 23.047,45 € x 20% = 4.609,49 €) κατά την παραπάνω πληρωμή της ζημίας του, χωρίς να επισημαίνεται στην παραπάνω απόφαση πληρωμής του ούτε σε άλλο σχετικό έγγραφο η υποχρέωσή του υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 προϊσχύοντος ΚΦΕ και κυρίως εκείνη της περ. δ' (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008)) δεν προκύπτει ότι η διενεργηθείσα παρακράτηση με συντελεστή 20% κατά την καταβολή αναδρομικά δυνάμει δικαστικής απόφασης ποσών που συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Για να ισχύει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, θα έπρεπε κάτι τέτοιο να είχε προβλεφθεί ρητά από το νομοθέτη, κάτι που δεν έγινε εν προκειμένω. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 εδ. α' και 7 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση ποσών (εντός του 2017): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία καταβολής στον προσφεύγοντα των ως άνω υπό κρίση ποσών (εντός του 2017): «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει **λάθος ή παράλειψη**, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1, του άρθρου 5 παρ. 1 και του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' και 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1045/7.3.2018 (ΦΕΚ Β' 881/13.3.2018) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν για παρακρατήσεις φόρου διενεργηθείσες εντός του 2017: «**Άρθρο 1:** Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013 [...] έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά [...] πρόσωπα [...] στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις [...] που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και το φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση [...]. **Άρθρο 5:** Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων. 1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών [...] φορολογικού έτους 2017, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 [...], υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet) [...]. 2. [...]. **Άρθρο 7:** Ημερομηνία υποβολής. 1. Για το φορολογικό έτος 2017 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 30ή Μαρτίου 2018. [...]. 2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του TAXISnet με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρισης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, για τα ως άνω υπό κρίση ποσά ο φορέας καταβολής τους (Υπουργείο Εθνικής Άμυνας) πράγματι απέστειλε στη Φορολογική Διοίκηση το οικείο ηλεκτρονικό αρχείο εντός του 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και του άρθρου 3 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 (ΦΕΚ Β' 1319/17.4.2018) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία αποστολής από το φορέα καταβολής των ως άνω υπό κρίση ποσών στη Φορολογική Διοίκηση του οικείου ηλεκτρονικού αρχείου (εντός του 2018): **«Άρθρο 1: Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. [...]. Ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 [...]. 2. [...]. Άρθρο 3: Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου. 1. [...]. 5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών [...] αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους, στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά. [...]. 6. [...].»**

Επειδή, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 παρ. 5 εδ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1068/12.4.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία αποστολής από το φορέα καταβολής των ως άνω υπό κρίση ποσών στη Φορολογική Διοίκηση του οικείου ηλεκτρονικού αρχείου (εντός του 2018)) συνάγεται ότι ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να υποβάλει εμπρόθεσμα φορολογική δήλωση για τα ως άνω υπό κρίση ποσά το αργότερο μέχρι τις 31.12.2018.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα, κατά την οποία ο προσφεύγων είχε δικαίωμα κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις να υποβάλει εμπρόθεσμα φορολογική δήλωση για τα ως άνω υπό κρίση ποσά (31.12.2018): **«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2004, την 31.12.2005, την 31.12.2006 και την 31.12.2007 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008): **«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»**

Επειδή, ο προσφεύγων:

α) με τον μεν τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι άλλως, επειδή οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ανάγονται στα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007 και 2008 και έχει παρέλθει μέχρι σήμερα χρονικό διάστημα πέραν των πέντε ετών, οι αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου έχουν υποπέσει στην 5ετή παραγραφή του νόμου (ΣτΕ Ολ. 1738/2017 κ.ά.), ενώ

β) με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι άλλως, επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 4 εδ. α' ν. 4172/2013 χρόνος κτήσης της παραπάνω αποζημίωσής του κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου Αστικού Κώδικα θεωρείται ο χρόνος που απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής της και μπορούσε να την απαιτήσει δικαστικώς, δηλαδή τα οικονομικά έτη 2005, 2006, 2007 και 2008, και αφού έχει παρέλθει μέχρι σήμερα χρονικό διάστημα πέραν των πέντε ετών, οι αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου έχουν υποπέσει στην 5ετή παραγραφή του νόμου (ΣτΕ Ολ. 1738/2017 κ.ά.).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι από τη συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, στην οποία δεν έχει υποβληθεί από το φορολογούμενο πρόσωπο δήλωση ΦΕφπ, με την οποία να δηλώνεται στη Φορολογική Διοίκηση το ποσό αναδρομικών αποδοχών (μισθού ή σύνταξης ή άλλης παροχής παρόμοιας φύσης), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο για το ποσό αυτό παραγράφεται πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έπρεπε να υποβληθεί, εμπρόθεσμα, δήλωση ΦΕφπ γι' αυτό. Συνεπώς, εν προκειμένω, δεδομένου ότι κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις δήλωση ΦΕφπ για τα ως άνω υπό κρίση ποσά μπορούσε να υποβληθεί εμπρόθεσμα το αργότερο μέχρι τις 31.12.2018 (αφού τα ποσά αυτά εισπράχθηκαν, το πρώτον, μόλις εντός του 2017 και ως εκ τούτου δεν αποτελούσαν στοιχεία που προϋφίσταντο και απλώς γνωστοποιήθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση εντός του 2018), το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο γι' αυτό παραγραφόταν στις 31.12.2023 και επομένως οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της 5ετούς προθεσμίας της εν λόγω παραγραφής. Για τους λόγους αυτούς, οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** των εκκαθαριστικών σημειωμάτων ΦΕφπ **α)** οικονομικού έτους 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, **β)** οικονομικού έτους 2006 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης, **γ)** οικονομικού έτους 2007 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης και **δ)** οικονομικού έτους 2008 της ιδίας Προϊσταμένης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ και αριθμό ειδοποίησης

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ύψους 3.782,00 €.

Οικονομικό έτος 2005:

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ύψους 3.782,00 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2005 της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ (τελικό χρεωστικό, συνολικά για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, 5.565,61 €).

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ποσού 5.903,87 €.

Οικονομικό έτος 2006:

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ύψους 5.903,87 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ (τελικό χρεωστικό, συνολικά για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, 8.220,01 €).

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2007, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ποσού 6.860,27 €.

Οικονομικό έτος 2007:

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2007, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ύψους 6.860,27 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ (τελικό χρεωστικό, συνολικά για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, 8.137,05 €).

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2008, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ποσού 6.693,56 €.

Οικονομικό έτος 2008:

ΦΕφπ οικονομικού έτους 2008, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών, συνολικού ύψους 6.693,56 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα ΦΕφπ οικονομικού έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ (τελικό χρεωστικό, συνολικά για τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, 8.120,53 €).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.