



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 22/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1798

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ επί της με αριθμ. πρωτ./28.08.2017 αίτησης περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 αίτησή του με την οποία ζητούσε:

Α) την μερική ανάκληση – τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2014 και 2015 (όπου στην τελευταία σελίδα της αίτησής του αναφέρονται ως «φορολογικά έτη 2014 και 2015», συνεπώς δεδομένου ότι από την 1.1.2014 και εφεξής ισχύει το «φορολογικό έτος» εννοεί τα έτη 2014 και 2015) και συγκεκριμένα την μη προσμέτρηση του 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του (τα οποία ποσά κρίθηκαν ως απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος με την υπ' αριθμ./2016 απόφαση της Υπηρεσίας μας) στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, και

Β) την μερική ανάκληση – τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 (έτη 2013 και 2014) και συγκεκριμένα την μη προσμέτρηση της έκτακτης παροχής του ν. 3620/2007 στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω αίτησης τροποποίησης – ανάκλησης των δηλώσεων απορρίφθηκε σιωπηρά το εν λόγω αίτημά του από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη, να γίνει δεκτό το ως άνω αίτημα τροποποίησης – ανάκλησης των δηλώσεων, να γίνει νέα εκκαθάριση των εν λόγω δηλώσεων και να του επιστραφούν τα ποσά της εισφοράς αλληλεγγύης που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως, προβάλλοντας τα εξής:

- Η έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007 τμηματικώς καταβληθείσα φέρει τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών και δη αποδοχών του χρονικού διαστήματος 1/1/2003 έως 31/12/2007, για τις οποίες δεν θα έπρεπε να επιβληθεί οιαδήποτε μελλοντική φορολογική κράτηση ή εισφορά πέραν της επιβληθείσας ποσοστού 20% που ορίστηκε αρχικά, καθόσον αυτή δεν αποτέλεσε, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011, εισόδημα που πρόέκυψε κατά το οικονομικό και φορολογικό έτος 2014, αλλά προγενέστερη έκτακτη παροχή στους Δικαστικούς λειτουργούς η οποία καταβλήθηκε σε δόσεις και εις την οποία δεν επιτρέπεται οιαδήποτε φορολογικό βάρος (ad hoc ΣτΕ 295/2017), εντούτοις κατά τις χρήσεις 2014 και 2013 του επιβλήθη από την Φορολογική Αρχή η ορισθείσα για τα έτη αυτά ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ενώ σύμφωνα με την προμνησθείσα απόφαση του ΣτΕ η έκτακτη παροχή του ν. 3620/2007 που επιβλήθηκε στους Δικαστικούς λειτουργούς δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.
- Περαιτέρω κατά τη διάταξη του άρθρου 38 παρ.2 εδ. α' του ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας σε ποσοστό 2% επί των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων όλων των μισθοδοτούμενων υπαλλήλων του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ, των ΟΤΑ, των ΔΕΚΟ και των ΝΠΙΔ, ενώ κατά το άρθρο 29 παρ.1, 3 εδ. δ' του ως άνω νόμου ορίζεται η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ των φυσικών προσώπων, για τις χρήσεις 2010 – 2014. Πλην όμως η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας που επιβλήθηκε στα εισοδήματά του υπολογίσθηκε στα εισοδήματα αυτά χωρίς την αφαίρεση του 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.1 του Ζ' Ψηφίσματος 1975 της Βουλής των Ελλήνων, τις υπ' αριθμ. 89/2013, 84/2014 και 6/2015 αποφάσεις του Ειδικού Δικαστηρίου (Μισθοδικείου) του άρθρου 88 παρ.2 του Συντάγματος. Για τους λόγους αυτούς, η ειδική

εισφορά αλληλεγγύης θα πρέπει να υπολογισθεί επί των καθαρών αποδοχών που θα προκύψουν μετά την αφαίρεση από αυτές και του 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, και όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1172/14.11.2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης»:

«[...] 5. Σύμφωνα με την, παγιωθείσα πλέον, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (3458/2001 επταμ., 4075/2012, 425/2017 επταμ., 845-7/2017, 1751/2017 επταμ.), από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Ε., η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει βάσει δήλωσής του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δήλωσης. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστερώς μέχρις όμως του χρόνου εντός του οποίου ήταν δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, εκτός εάν οριστικοποιηθεί στο μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσας εντός της ως άνω πενταετίας ανάκλησης, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ίδιες αποφάσεις του ΣτΕ, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν.2362/1995, η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το εντελώς διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δήλωσης φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και

μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, κατά τα γενόμενα δεκτά από το ΣτΕ, είναι διάφορο το ζήτημα της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του φόρου, εντός της οποίας είναι δυνατή η υποβολή ανακλητικής δήλωσης, από το ζήτημα της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για την επιστροφή του φόρου, η οποία προϋποθέτει την υποβολή ανακλητικής δήλωσης και αρχίζει από την αποδοχή της ανακλητικής δήλωσης. [...]

9. Από την έκδοση της παρούσας παύουν να ισχύουν τυχόν αντίθετες οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες διαταγές και έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (ενδεικτικά ΠΟΛ.1147/2016, ΠΟΛ.1161/2016, ΠΟΛ.1190/2016 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1053834 ΕΞ2017/5-4-2017 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση αποδοχών δικαστικών λειτουργών και λειτουργών του Ν.Σ.Κ. και την εκκαθάριση των τροποποιητικών φορολογικών τους δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1000840 ΕΞ2014/30-12-2014 διευκρινιστικό έγγραφο σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ.1234/2014), ως προς τα φορολογικά έτη για τα οποία δύνανται να υποβληθούν εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, επισημαίνοντας ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται μέσα σε πέντε έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής (αρχικής) δήλωσης και η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής του φόρου αρχίζει από την με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχή τους.»

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β' του άρθρου 38 του ν. 4024/2011), ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα...

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού, β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού, γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού, δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β΄ 1835/17-8-2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1166/2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το οικονομικό έτος 2014, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς:

α) τα πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί και οι κινητικά ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, συνεπώς και όσοι έχουν βαριά κινητική αναπηρία 80% ακριβώς,

β) τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθ. 14, δηλαδή οι αποζημιώσεις λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης,

γ) τα εισοδήματα της περ. γ' της παρ. 4 του άρθ. 45 Ν 2238/94, δηλαδή οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές,

δ) οι άνεργοι που λαμβάνουν κατά την 31^η Ιανουαρίου 2014 επίδομα ανεργίας από τον ΟΑΕΔ, το ΓΕΝΕ ή το ΕΤΑΠ – ΜΜΕ ή είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο των ανέργων των παραπάνω οργανισμών για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες, ούτως ώστε να χαρακτηρίζονται μακροχρόνια άνεργοι. Επιπρόσθετη δε προϋπόθεση είναι να δηλώσουν υπεύθυνα ότι δεν έχουν κατά το φορολογικό έτος 2014 πραγματικά εισοδήματα που προέρχονται από Α΄, Γ΄, Δ΄, Ε΄ και Ζ΄ πηγή και επιπλέον μέχρι την ημερομηνία της αίτησης ούτε από ΣΤ΄ πηγή, και

ε) οι αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Πρωτοκόλλου περί Προνομιών, οι αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή και τα ποσά που δηλώνονται στους κωδικούς 781 -782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα.

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 και 1149/2013 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.2α΄ του άρθρου 38 του ν. 3986/2011, όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 4144/2013 (ΦΕΚ Α΄88/18.4.2013) ορίστηκαν τα εξής: «2.α) Καθιερώνεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας. Η εισφορά αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων όλων των μισθοδοτούμενων υπαλλήλων του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., καθώς και των υπαλλήλων όλων ανεξαιρέτως των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και των Ν.Π.Ι.Δ., συμπεριλαμβανομένων και των Τραπεζών και των θυγατρικών επιχειρήσεων των Τραπεζών ή των συνδεδεμένων με αυτές εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο με τις Τράπεζες. Από τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εξαιρείται το Προσωπικό που καταβάλλει την εισφορά υπέρ κλάδου ανεργίας, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 2961/1954 (Α΄ 197), όπως έχει τροποποιηθεί με την παράγραφο 6 του άρθρου 44 του ν. 2084/1992 (Α΄ 165) και την παράγραφο 9 του άρθρου 44 του παρόντος νόμου».

Επειδή με την υπ' αριθμ. οικ. 2/57654/0022 (ΦΕΚ Β' 1853/22.08.2011) υπουργική απόφαση «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης της παρ. 2 α του άρθρου 38 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α')» διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«1. Η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παρ. 2 α του άρθρου 38 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α') ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του συνόλου των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων όλου του μισθοδοτούμενου προσωπικού του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α., καθώς και του προσωπικού όλων ανεξαιρέτως των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και των Ν.Π.Ι.Δ., συμπεριλαμβανομένων και των Τραπεζών. Εξαιρείται το προσωπικό που καταβάλλει την εισφορά υπέρ κλάδου ανεργίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 2961/1954 (ΦΕΚ 197 Α'), όπως έχουν τροποποιηθεί με τις όμοιες της παρ. 6 του άρθρου 44 του ν. 2084/1992 (ΦΕΚ 165 Α') και της παρ. 9 του άρθρου 44 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α')".

2. Το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης της προηγούμενης παραγράφου αποτελεί έσοδο του κρατικού προϋπολογισμού και αποδίδεται στον Κωδικό Αριθμό Εσόδων (ΚΑΕ) 0828 "Εσοδα από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης (2%) για την καταπολέμηση της ανεργίας (άρθρο 38 παρ. 2 α.ν. 3986/2011)".

3. Το εν λόγω ποσό παρακρατείται κατά την πληρωμή της τακτικής μισθοδοσίας και των λοιπών πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων του μισθοδοτούμενου προσωπικού της παρ. 1 της παρούσας. Η απόδοση αυτού στον οικείο ΚΑΕ του κρατικού προϋπολογισμού γίνεται κάθε μήνα σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται για την απόδοση και των λοιπών κρατήσεων. Ειδικότερα, για τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, Οργανισμούς και ΝΠΙΔ, καθώς και τους φορείς του Δημοσίου, ΝΠΔΔ και ΟΤΑ, που δεν έχουν ενταχθεί στο Ενιαίο Σύστημα Πληρωμής της ΕΑΠ, η απόδοση της ανωτέρω κράτησης πραγματοποιείται στο τέλος κάθε μήνα μέσω των Δ.Ο.Υ.

4. Η απόφαση αυτή ισχύει από 1-1-2011. [...]]

Επειδή με την απόφαση 89/2013 του Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 88 παρ. 2 του Συντάγματος κρίθηκε ότι «η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ζ'/1975 Ψηφίσματος της Ε' Αναθεωρητικής Βουλής (Α' 23), η οποία, προστεθείσα με το άρθρο 36 παρ. 2 του ν. 3016/2002 (Α' 110), παρέμεινε σε ισχύ με το άρθρο 5 παρ. 12 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και προβλέπει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% του ακαθαρίστου ποσού της βουλευτικής αποζημιώσεως, 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 αποζημιώσεως με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ποσοστού 25% αυτής».

Επειδή, περαιτέρω, με την ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι «εάν το τιθέμενο στην υπόθεση νομικό ζήτημα, εμπίπτει στη δικαιοδοσία του Ειδικού Δικαστηρίου, έχει ήδη επιλυθεί με απόφαση του Δικαστηρίου αυτού, ένδικο βοήθημα, στο οποίο ανακύπτει το ίδιο αυτό ζήτημα, νομίμως ασκείται απευθείας ενώπιον του κατ' αρχήν αρμοδίου ως εκ του αντικειμένου της διαφοράς, τακτικού διοικητικού δικαστηρίου (ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου), το οποίο δεν υποχρεούται να παραπέμψει το ένδικο αυτό βοήθημα προς εκδίκαση στο Ειδικό Δικαστήριο, κατά το άρθρο 5 παρ.

2 του ν. 3038/2002, αλλά κρατεί και δικάζει τούτο, λαμβάνοντας υπόψη την επιλύουσα το νομικό ζήτημα απόφαση του Ειδικού Δικαστηρίου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθ. 5 του ν. 3620/2007 (ΦΕΚ 276/Α΄/11.12.2007) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθ. 24 του ν. 3867/2010 ορίζεται ότι : «Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης καθορίζεται το ύψος, ο χρόνος, ο τρόπος και οι όροι καταβολής έκτακτης παροχής προς τους δικαστικούς λειτουργούς καθώς και στα μέλη του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους , όλων των βαθμίδων. Η έκτακτη αυτή παροχή θα καταβληθεί τμηματικά σε μια εξαετία, και θα υπολογιστεί με βάση μηνιαίο βασικό μισθό των Προέδρων των Ανωτάτων Δικαστηρίων της Χώρας, ύψους 4.072 ευρώ για το πρώτο και 3.994 ευρώ για τα λοιπά έτη και τους συντελεστές, τις προσαυξήσεις και τα χρονοεπιδόματα των μηνιαίων βασικών μισθών των δικαστικών λειτουργών και των μελών του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ανά βαθμό, όπως ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 29 (παρ. 1), 30 (παρ. Α1 και Β), 31, 32 και 33 (παρ. Α1, Β και Γ) του ν. 3205/ 2003.Η παροχή αυτή φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 25%, δεν υπόκειται σε καμία άλλη κράτηση και είναι ανεξάρτητη από το εκάστοτε ισχύον ειδικό μισθολόγιο των δικαστικών λειτουργών. Η καταβολή της ανωτέρω παροχής ουδεμία αξίωση μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος των ασφαλιστικών οργανισμών επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας».

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης εκδόθηκε η με αριθμό 2/1601/022/30.01.2008 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης (Β΄149/30-1-2008) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά τις υπ' αριθμ. 57417/0092/4-5-2009 (Β΄866), 2/38031/0022/7-6-2010 (Β΄898) και 2/29841/022/19-6-2013 (Β΄1493) όμοιες αποφάσεις, με την οποία ορίσθηκε ότι: « 1. Το ακριβές ύψος της έκτακτης παροχής προς τους δικαστικούς λειτουργούς όλων των βαθμών της ιεραρχίας και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους, καθορίζεται σε ετήσια βάση, με βάση το βασικό μισθό των βαθμών ή τη συνταξιοδοτική κλίμακα που κατείχε κάθε ένας στο χρονικό διάστημα από 1.1.2003 μέχρι 31.12.2007, συνυπολογιζόμενων των τυχόν μισθολογικών προσαυξήσεων, της προσαύξησης του βασικού μισθού με το επίδομα χρόνου υπηρεσίας και τον πολλαπλασιασμό του μηνιαίου αθροίσματος αυτών επί δεκατέσσερα (14.....6. Απαραίτητη προϋπόθεση για την καταβολή των ανωτέρω ποσών στους δικαιούχους είναι η υποβολή, από μέρους τους, άπαξ μόνο, υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986, πριν από την είσπραξη της πρώτης δόσης, με την οποία θα δηλώνεται ότι ο δικαιούχος παραιτείται από κάθε άλλη αξίωση προς βελτίωση των αποδοχών ή της σύνταξής του, είτε του έχει επιδικαστεί είτε όχι, για το από 1.1.2000 μέχρι 31.12.2007 χρονικό διάστημα βάσει συνταγματικών ή άλλων διατάξεων της εσωτερικής ή κοινοτικής νομοθεσίας».

Επειδή, ο χρόνος δε καταβολής της 4ης και της 5ης δόσης της ως άνω έκτακτης παροχής μετατέθηκε αρχικά με την 2/38031/0022/7-6-2010 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (Β΄ 898/22.6.2010), με την οποία ορίσθηκε ότι η 4η δόση θα καταβληθεί στους εν ενεργεία δικαστικούς λειτουργούς την 1-11-2012 και η 5η δόση την 1-11- 2013.

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 39 της υποπαραγράφου Γ1 της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α΄ 222), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 29 του ν. 4109/2013: «*Η καταβολή των δύο τελευταίων δόσεων της έκτακτης παροχής στους εν ενεργεία*

δικαστικούς λειτουργούς / και μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007 (Α` 276), όπως ισχύει και περιγράφεται στην απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης με αριθμό 2/38031/0022/7.6.2010 (Β` 898), θα πραγματοποιηθεί ως εξής: α) η τέταρτη (4η) δόση έως την 31η Ιανουαρίου του 2013, β) η πέμπτη (5η) δόση το Μάρτιο του 2014, γ) η πέμπτη (5η) δόση για τους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους θα καταβληθεί το Νοέμβριο του 2014.»

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την πρόσφατη **295/2017** απόφαση του ΣτΕ «5. ...κατά τη ρητή διατύπωση της διάταξης του άρθρου 29 3986/2011, η οποία, άλλωστε, επιβάλλουσα φορολογικό βάρος (ΣτΕ 2563/2015 Ολ.), είναι στενώς ερμηνευτέα (ΣτΕ 2121/2016, 3327/2015 κ.ά.), κριτήριο και βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελούν τα εισοδήματα, τα οποία όχι απλώς «δηλώνονται με τις δηλώσεις των [...] οικονομικών ετών 2011-2015» αλλά και «προκύπτουν» κατά την αντίστοιχη διαχειριστική χρήση (2010-2014). Ως τέτοια, δε, νοούνται τα αναγόμενα στη χρήση αυτή εισοδήματα, δηλαδή τα εισοδήματα εκείνα για τα οποία γεννήθηκε αξίωση κατά την εν λόγω χρήση, αδιαφόρως του χρόνου κατά τον οποίο πραγματοποιούνται, δηλαδή εισπράττονται από τον φορολογούμενο (πρβλ. ΣτΕ 430/1932, 505/1934, 433/1938, 3150/1999), του νομοθέτη διαφοροποιούμενου, κατά τούτο, από το σύστημα του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 2563/2015 Ολ.), όπως από το άρθρο 46 παρ. 1 ως προς τον χρόνο απόκτησης των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες

7. Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, η ως άνω έκτακτη παροχή, η οποία προβλέφθηκε να εξοφληθεί στις προμνημονευθείσες πέντε δόσεις, έχει τον χαρακτήρα αναδρομικών αποδοχών των δικαστικών λειτουργών από την άσκηση του λειτουργήματός τους. Επομένως, ανεξάρτητα από το πότε εισπράττεται η κάθε δόση, ανάγεται πάντως στο χρονικό διάστημα από 1.1.2003-31.12.2007 (εξ ου άλλωστε και υπολογίζεται με βάση το βασικό μισθό/συνταξιοδοτική κλίμακα καθενός στο χρονικό διάστημα από 1.1.2003-31.12.2007, χορηγείται μόνον κατόπιν υποβολής υπευθύνου δηλώσεως περί παραιτήσεως από κάθε άλλη αξίωση για το εν λόγω διάστημα κ.λπ.) (110, 261/2016 αποφάσεις Ειδικού Δικαστηρίου άρθρου 88 παρ. 2 Συντάγματος). Άλλωστε, ο νομοθέτης δεν όρισε την εν λόγω έκτακτη παροχή της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3620/2007 ως φορολογητέο εισόδημα των χρήσεων κατά τις οποίες εισπράττονται οι παραπάνω δόσεις (πρβλ. ΣτΕ 974, 1783, 4040, 4350/1995, 2605, 5988/1996 κ.ά.). Συνεπώς, ανεξαρτήτως του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκε, δεν πρόκειται, σύμφωνα με όσα προαναφέρονται στη σκέψη 5, για εισόδημα που προέκυψε, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο και βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προβλέπεται από αυτήν.».

Επειδή, εν προκειμένω,

- ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα για την μη προσμέτρηση του 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 και του άρθρου 38§2α' του ν. 3986/2011 για τα έτη 2014 και 2015, αυτό κρίνεται αβάσιμο, καθώς με τις επικαλούμενες αποφάσεις του Μισθοδικείου κρίθηκε ότι το 25% απαλλάσσεται μόνο του φόρου εισοδήματος, ενώ στις διατάξεις του ν. 3986/2011 δεν προβλέπεται κάποια εξαίρεση για το εν λόγω 25% των ακαθαρίστων αποδοχών των δικαστικών λειτουργών, ενώ
- ως προς τα ποσά της έκτακτης παροχής που εισέπραξε βάσει των διατάξεων της παρ.9

του άρθ. 5 του ν. 3620/2007 κατά το οικονομικό έτος 2014, ύψους 17.752,48 € και το φορολογικό έτος 2014, ύψους 17.752,48 € για τον προσφεύγοντα, δεν συνιστούν κατά τα ανωτέρω εισόδημα που προέκυψε στις εν λόγω χρήσεις, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, και ως εκ τούτου δεν είναι νόμιμη η επιβολή επ' αυτών της κατ' άρθρο 29 ν. 3986/2011 ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 30.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- i. την αποδοχή αυτής ως προς την μη προσμέτρηση της έκτακτης παροχής του ν. 3620/2007 στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και την εκ νέου εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορ/κού έτους 2014, και
- ii. την απόρριψη αυτής ως προς την αφαίρεση του 25% των ακαθαρίστων αποδοχών του κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 και του άρθρου 38§2α' του ν. 3986/2011.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.