

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Ι. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Α. Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Α΄

ΙΙ. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡ. ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ & ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ
Δ/ΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α΄ ΤΜΗΜΑ Α΄

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β΄

ΤΜΗΜΑ Ζ΄

Καρ.Σερβίας 10

10184 Αθήνα Β. Γιοβά

210.3375317-8 210.3375001

[d12.a @ yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.a@yo.syzefxis.gov.gr)

www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε ποσά που χορηγήθηκαν ως έκτακτη παροχή στους δικαστικούς λειτουργούς και αφορούν τα έτη 2003 - 2007.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, 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, ενώ με το άρθρο 52 του ν. 4305/2014 ορίστηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007 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 τα μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, εν ενεργεία και συνταξιούχους, όλων των βαθμίδων. Η έκτακτη αυτή παροχή θα καταβληθεί τμηματικά σε μια πενταετία 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.

3. Κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/ 2007, εκδόθηκε η ΚΥΑ 2/1601/0022/2008 (Β'149) των Υπουργών Οικονομίας, Οικονομικών και Δικαιοσύνης «Καταβολή έκτακτης παροχής στους δικαστικούς λειτουργούς, στα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ), εν ενεργεία και συνταξιούχους όλων των βαθμίδων», με την οποία, μεταξύ άλλων, ορίστηκαν οι δόσεις καταβολής της έκτακτης παροχής στους δικαιούχους ως εξής: Η 1η δόση το βραδύτερο μέχρι 31.1.2008 για τους εν ενεργεία δικαστικούς λειτουργούς και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και 22.2.2008 για τους συνταξιούχους, η 2η την 5.5.2008, η 3η την 1.7.2009, η 4η την 1.7.2010 και τέλος η 5η δόση την 1.7.2011.

Στην συνέχεια με την ΥΑ 2/38031/0022/2010 (Β'898) τροποποιήθηκε η πιο πάνω ΚΥΑ και μετατέθηκε η τέταρτη και πέμπτη δόση ως εξής:

Για τους εν ενεργεία δικαστικούς λειτουργούς

- α) Η τέταρτη (4^η) δόση την 1.11.2012,
- β) Η πέμπτη (5^η) δόση την 1.11.2013.

και για τους συνταξιούχους

- α) Η τέταρτη (4^η) δόση με την σύνταξη του Νοεμβρίου 2012, β) Η πέμπτη (5^η) δόση με τη σύνταξη του Νοεμβρίου 2013.

Κατόπιν, με την υποπαράγραφο Γ.1 εδάφιο 39 του ν. 4093/2012 (Α' 222), ορίστηκε ότι η καταβολή των δύο τελευταίων δόσεων της έκτακτης παροχής θα πραγματοποιηθεί ως εξής:

- α) Η τέταρτη (4^η) δόση τον Μάρτιο του 2013,
- β) Η πέμπτη (5^η) δόση τον Μάρτιο του 2014,
- γ) Η πέμπτη (5^η) δόση για τους συνταξιούχους τον Νοέμβριο του 2014.

Εν τέλει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, πραγματοποιήθηκε ως εξής:

- α) Η τέταρτη (4^η) δόση έως την 31η Ιανουαρίου του 2013,
- β) Η πέμπτη (5^η) δόση το Μάρτιο του 2014,

γ) Η πέμπτη (5^η) δόση για τους συνταξιούχους δικαστικούς λειτουργούς και μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους θα καταβληθεί το Νοέμβριο του 2014.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, τελικά τα ποσά καταβλήθηκαν κατά τα έτη 2008, 2009, 2013 και 2014 και περιλήφθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που υποβλήθηκαν τα έτη 2009, 2010, 2014 και 2015.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του ν. 2238/1994 (προηγούμενος ΚΦΕ), όπως ισχύαν μετά την τροποποίησή τους με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν. 3842/2010 για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2010 και μετά, οριζόταν ότι ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο εισπραξής τους εφαρμόζονταν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε και συνεπώς ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη 2008 και 2009, είχε ως εξής: «Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική

σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.»

5. Συνεπώς, όταν άρχισαν να καταβάλλονται αυτά τα εισοδήματα κατά το έτος 2008, όπου ίσχυε η προγενέστερη μορφή του εδαφίου αυτού, έπρεπε να είχαν δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των ετών που εισπράχθηκαν. Εξάλλου, πρόκειται για αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα που διέπονται από ειδικές διατάξεις, για τα οποία δεν θα μπορούσαν να εφαρμοστούν οι διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, οι οποίες προέβλεπαν ότι «δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης».

6. Επομένως, οι φορολογούμενοι ορθώς ανέγραψαν, ως όφειλαν, τα ποσά των εισπραχθέντων δόσεων, αναγράφοντας ως αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των ετών που εισπράχθηκαν, παρόλο ότι πρόκειται για εισόδημα που προέκυψε τα έτη 2003 - 2007. Αυτό όμως είχε ως συνέπεια κατά την εκκαθάριση των φορολογικών τους δηλώσεων του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και του φορολογικού έτους 2014 (χρήση 2014), να υπολογιστεί αυτόματα και για αυτά τα ποσά η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, όπως εξάλλου ήταν ρυθμισμένο κατά κανόνα να συμβαίνει στην εφαρμογή εκκαθάρισης των φορολογικών δηλώσεων των ετών εκείνων, χωρίς να έχουν ληφθεί υπόψη οι ειδικές διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007.

7. Στη συνέχεια, με την υπ΄ αριθμ. ΣτΕ 295/2017 (Τμ. Β΄ - 7μ.) Απόφαση κρίθηκε ότι «...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...».

8. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ. 295/2017 (Τμ. Β' - 7μ.) απόφαση του ΣτΕ,, σας γνωρίζουμε ότι τα ποσά που χορηγήθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 στους δικαστικούς λειτουργούς ως έκτακτη παροχή της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007, τα οποία αφορούν έτη πριν από το έτος έναρξης επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 (έτη 2003 - 2007), δεν υπάγονται σε αυτήν, ακόμη κι αν εισπράχθηκαν και περιλήφθηκαν σε φορολογικές δηλώσεις μεταγενέστερων ετών, στων οποίων τα εισοδήματα είχε αρχίσει να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

9. Τα παραπάνω ισχύουν χωρίς να εξετάζεται η εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής, καθόσον οι φορολογούμενοι δεν ανακαλούν φορολογητέα ύλη. Άλλωστε, με την ΠΟΛ.1114/2016 εγκύκλιο, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιλαμβάνει τόσο τη συμπληρωματική όσο και την ανακλητική δήλωση των άρθρων 62 παρ.1 και 61 παρ.4 του ν.2238/1994 και ότι η προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο όταν αυτή λειτουργεί ως ανακλητική. Εξάλλου, στην προκειμένη περίπτωση, δεν πραγματοποιείται ούτε συμπλήρωση φορολογητέου εισοδήματος, καθόσον δεν αλλάζει κανένα από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, το εισόδημά τους παραμένει ίδιο, απλώς επαναυπολογίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση εισφορά για αυτό.

10. Οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στην πιο πάνω περίπτωση, δύνανται να προσέλθουν στις Δ.Ο.Υ., το αργότερο μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2018 και με έγγραφο αίτημά τους να ζητήσουν τη διαγραφή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που υπολογίστηκε πάνω στη πιο πάνω έκτακτη παροχή για τα

έτη 2013 και 2014. Η ικανοποίηση του εγγράφου αιτήματος των δικαστικών λειτουργιών θα πραγματοποιηθεί με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας τα συμπληρωμένα ποσά που αφορούν στα συγκεκριμένα εισοδήματα από τους κωδικούς 659-660 του εντύπου Ε1 και μεταφέροντάς τα στους κωδικούς 657-658 της δήλωσης, τα ποσά των οποίων δεν προσμετρούνται στον υπολογισμό της εισφοράς. Κατόπιν εκδίδεται από τις Δ.Ο.Υ. νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, η οποία δεν θα περιλαμβάνει εισφορά για τα εισοδήματα της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν. 3620/2007, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, εφόσον το αίτημα υποβληθεί μέχρι την πιο πάνω προθεσμία.

11. Το αίτημα πρέπει να συνοδεύεται από υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα βεβαιώνει ο φορολογούμενος ότι δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή. Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων, ισχύουν τα ακόλουθα:

- α) Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον υποβληθεί από τον φορολογούμενο δήλωση παραίτησης από την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή.
- β) Αν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα δικαστική προσφυγή που εκκρεμεί, η Δ.Ο.Υ. επίσης ακολουθεί την παραπάνω διαδικασία, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει δήλωση παραίτησης από το δικόγραφο και από το δικαίωμα της εκκρεμούς δικαστικής προσφυγής του ως προς όλα τα κεφάλαια και αιτήματά της, η οποία κατατέθηκε στο δικαστήριο.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Δ/ΝΣΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών

2. Δ/νση Επίλυσης Διαφορών
3. Ελεγκτικά κέντρα
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο του Διοικητή Α.Α. Δ.Ε.
2. Γραφείο του Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφείο του Γενικού Δ/ντή Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
5. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολ.- Τμήμα Α' (2)- Φακ. Τεκμ.(1)
6. Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης -Τμήματα Α' (2) - Ζ' (2)