



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 31/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5654

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά: α) του με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικού σημειώματος έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010), οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και β) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επί της υπ' αριθμ. πρωτ./07-03-2017 αίτησης περί επανεκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με αριθμό) οικονομικού έτους 2010, ως προς τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010), οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1) Με το με αριθμό ειδοποίησηςκαι με ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων με βάση την υποβληθείσα 2^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, κοινή με το σύζυγό της, οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας έκτακτη εισφορά (άρθρ. 5 ν. 3833/2010) ποσού 1.054,54 €.

Η διαφορά της έκτακτης εισφοράς επιβλήθηκε κατά την εκκαθάριση της από 29/12/2016 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, που έλαβε αριθμό καταχώρησης, καθόσον επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας (φορολογητέο – απαλλασσόμενο – αυτοτελώς φορολογούμενο) με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση.

Η ως άνω τροποποιητική δήλωση υπεβλήθη από την προσφεύγουσα καθόσον σύμφωνα και με τη βεβαίωση που της χορήγησε την 15/02/2016 η εργοδότηρια επιχείρηση "Ταμείο Παρακαταθηκών & Δανείων", ΑΦΜ, το διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2015, έλαβε αναδρομικές αποδοχές εκτός συντάξεων ύψους 8.329,80 ευρώ, που ανάγονται στη χρήση 2009.

2) Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών της υπ' αριθμ. πρωτ./07-03-2017 αίτησης της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά της περί επανεκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με αριθμό) οικονομικού έτους 2010 ως προς τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010).

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα με το ως άνω υποβληθέν αίτημα, ζήτησε το ποσό 54.886,76 ευρώ που είχε δηλωθεί στο κωδικό 660 του εντύπου Ε 1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, να μη προσμετρηθεί στο συνολικό εισόδημα για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς, καθόσον αφορά αποζημίωση του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954 και φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 § 1 του Ν 2238/1994.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του με αριθμό ειδοποίησηςκαι με ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικού σημειώματος έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 ποσού 1.054,54 €, καθώς και της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του υπ' αριθμ. πρωτ./07-03-2017 αιτήματός της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Στο κωδικό 660 του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας, από κοινού με το σύζυγό της, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, δήλωσε μεταξύ άλλων και το ποσό ύψους 47.656,00 ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την με αριθμό πρωτ./08-06-2010 βεβαίωση του Ταμείου Παρακαταθηκών & Δανείων, αφορά δε αποζημίωση του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954 του Κώδικα Δικηγόρων. Το ως άνω ποσό, πλέον ποσού 7.230,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 54.886,76 ευρώ, δηλώθηκε αθροιστικά στο κωδικό 660 του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010.

Την 31/12/2016 υπέβαλε τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2010 στην οποία δήλωσε αναδρομικά ποσού 8.329,80 ευρώ, που ανάγονται στη χρήση 2009. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, προέκυψε χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 1.205,74 ευρώ, η οποία καταβλήθηκε.

Ωστόσο επιβλήθηκε ταυτόχρονα και έκτακτη εισφορά του άρθρου 5 του Ν 3833/2010 ύψους 1.054,54 ευρώ, καθόσον για τον υπολογισμό της προσμετρήθηκε και το ποσό της αποζημίωσης του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954, το οποίο φορολογείται αυτοτελώς βάσει του άρθρου 14 § 1 του ν. 2238/1994 και εξαιρείται της επιβολής της έκτακτης εισφοράς.

Στις 07/03/2017 υπέβαλε αίτημα στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών για την επανεκκαθάριση της δήλωσης με αριθμόως προς τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 του Ν 3833/2010, που απορρίφθηκε σιωπηρά.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, ορίζεται:

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία 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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/8-10-2015: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013).

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία 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.

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 είσπραξης 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 και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

.....

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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1274/30.12.2015 “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 2015”, ορίζεται ότι:

.....

Άρθρο 2 “Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Εντυπο Φ-01.042)”.

1. Ορίζουμε ότι, ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτών, ποσά μισθών, συντάξεων και λοιπών παροχών καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α'152) που παρακρατήθηκαν, έχει όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα(Εντυπο Φ-01.042).
2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή μαγνητική μορφή, του εντύπου της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, έχουν όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1».
3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων (Εντυπο Φ-01.042) των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.

.....

Άρθρο 7 “Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής”

.....

3) Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με το χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών (εικόνα αποδοχών 2015 – φορολογικό έτος 2015) με βάση την ΠΟΛ.1274/30.12.2015, όπου εμφανίζονται οι αποδοχές του φορολογούμενου σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς μέχρι την 31/12/2016, η εργοδότη εταιρεία (Ταμείο Παρακαταθηκών – Δανείων) δήλωσε για την προσφεύγουσα τα ακόλουθα:

ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	Έτος αναφοράς (χρήση)
.....	Ταμείο Παρακαταθηκών - Δανείων	Αναδρομικά αποδοχών εκτός συντάξεων που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν)	8.329,80	8.329,80	1.691,33	1.665,96	0,00	2009

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει την από 15/2/2016 βεβαίωση αποδοχών χρονικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, στην οποία αναγράφονται τα ως άνω δεδομένα όπως προκύπτουν από τα στοιχεία ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων αποδοχών που έχουν αναρτηθεί από την εργοδότη (Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Δ/ση Οικονομικών Υπηρεσιών – Δ/ση Οικονομικής Διαχείρισης, ΑΦΜ).

Επειδή η προσφεύγουσα, συνέπεια της ως άνω βεβαίωσης αποδοχών, υπέβαλε την με αριθμ./2016 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από κοινού με το σύζυγό της, στην οποία δήλωσε το ποσό των αναδρομικών αποδοχών (από μισθούς, ημερομίσθια κλπ κωδ. 302 εντύπου Ε 1) ύψους 8.329,80 ευρώ, που έλαβε το διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2015 και ανάγεται στην χρήση 2009. Με βάση την εν λόγω τροποποιητική δήλωση, το συνολικό ατομικό εισόδημα της προσφεύγουσας από μισθωτές υπηρεσίες ανήλθε στο ύψος των 35.134,01 ευρώ και εκδόθηκε με το με αριθμ. ειδοποίησηςεκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, από το οποίο προέκυψε νέο χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.705,15 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 3833/2010 ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/94), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α΄).

2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) και άνω.

3. Για τη εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α΄).

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν.2238/94, ορίζεται:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:

α) το άρθρο 1 Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ 158 Α΄),

β) το ν. 2112/1920 (ΦΕΚ 67 Α΄),

γ) το άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 235 Α΄).

Επειδή το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας οικονομικού έτους 2010 για τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3833/2010, κατά την εκκαθάριση της με αριθμ./2016 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ανήλθε στο ποσό των 105.454,62 €. Αναλυτικά:

Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	42.467,85 €
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	-
Αυτοτελώς φορολογούμενα και απαλλασσόμενα ποσά	54.886,76 €
Φόρος αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	8.100,01 €
Σύνολο	105.454,62 €

Επειδή με το με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα

έκτακτη εισφορά, η οποία υπολογίστηκε με βάση την δήλωση Φ.Ε. οικονομικού έτους 2010, ποσού 1.054,54 € (105.454,62 X 1%).

Επειδή όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με αριθμό πρωτ./08-06-2010 βεβαίωση του Ταμείου Παρακαταθηκών & Δανείων, η προσφεύγουσα πρώην δικηγόρος έλαβε το έτος 2009 ως αποζημίωση του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954 του Κώδικα Δικηγόρων τα κάτωθι ποσά (παρακρατηθείς φόρος αρ. 14 § 1 του Ν. 2238/94 όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 §8 ν. 3091/2002):

Αποζημίωση	Αφορολόγητο Ποσό	Φορολογητέο Ποσό	Φόρος 20% (Αυτοτελής Φορολόγηση)	Πληρωτέο Ποσό
54.570,00	20.000,00	34.570,00	6.914,00	47.656,00

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Ν 3833/2010, για τη εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της έκτακτης εφάπαξ εισφοράς, δεν προσμετρείται το ως άνω ποσό της αποζημίωσης του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954, καθόσον πρόκειται για εισόδημα που φορολογείται αυτοτελώς βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 2238/94, ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, βάσιμα προβάλλεται.

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 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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 τις διατάξεις του άρθρου 84§7 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική

δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Επειδή, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« ...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης ».

Επειδή στο υπ' αριθμ. Δ12Α 1148233 ΕΞ 20.9.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρονται τα ακόλουθα:

ΘΕΜΑ: «Χρόνος έναρξης της κατά του Δημοσίου αξίωσης επιστροφής φόρου λόγω καθυστερημένης είσπραξης αναδρομικών αποδοχών».

«1. Με την 656/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που κοινοποιήθηκε με την 1096766/4861-21/0016/ΠΟΛ.1005/10.1.2003 διαταγή, έγινε δεκτό ότι η παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου αρχίζει από το χρονικό σημείο της επελεύσεως του γενόμενου λόγου (έκδοση δικαστικής απόφασης, ψήφιση νέου νόμου κ.λ.π) καθόσον προ του χρόνου αυτού δεν υπήρξε καν γεννημένη αξίωση επιστροφής του χρηματικού ποσού από το Δημόσιο.

2. Εξ άλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 7 αρθ. 84 του Ν.2238/1994 η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη απ' την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

3. Όπως αναφέρετε στο έγγραφό σας φορολογούμενος υπέβαλε την 1-8-2012 συμπληρωματική δήλωση οικον. έτους 2009 (χρήση 2008) λόγω αναδρομικών της σύνταξης της χρήσης 2008 που του καταβλήθηκαν το έτος 2011, σύμφωνα και με τη βεβαίωση που του χορήγησε το Γ.Λ.Κ την 25/4/2012.

4. Επομένως κατά την εκκαθάριση της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 θα ληφθεί υπόψη ο παρακρατηθείς φόρος καθόσον η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο καταβολής των αναδρομικών αποδοχών.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε την 29/12/2016 συμπληρωματική δήλωση οικον. έτους 2010 (χρήση 2009), καθόσον σύμφωνα με την από 15/02/2016 βεβαίωση που της χορήγησε η εργοδότη (Υπουργείο Οικονομικών – Γενική Δ/ση Οικονομικών Υπηρεσιών – Δ/ση Οικονομικής Διαχείρισης, ΑΦΜ 090016565), έλαβε αναδρομικά ποσού 8.329,80 ευρώ που καταβλήθηκαν το διάστημα 01/01-31/12/2015, ανάγονται δε στη χρήση 2009.

Επειδή συνέπεια της ως άνω υποβληθείσας συμπληρωματικής δήλωσης οικον. έτους 2010 προέκυψε η επιβολή στην προσφεύγουσα της έκτακτης εισφοράς, ποσού 1.054,54 €, με το με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικό σημείωμα έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, δεδομένου ότι το εισόδημά της υπερέβη το ποσό των εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €).

Επειδή υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών το υπ' αριθμ. πρωτ./07-03-2017 αίτημα περί επανεκκαθάρισης της με αριθμόσυμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ως προς τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010), δεδομένου ότι το ποσό 54.886,76 ευρώ που είχε δηλωθεί στο κωδικό 660 του εντύπου Ε 1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν προσμετράται στο συνολικό εισόδημα για την επιβολή της έκτακτης εισφοράς του Ν 3833/2010, το οποίο απορρίφθηκε σιωπηρά με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ..

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας για τον υπολογισμό της έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3833/2010, οικονομικού έτους 2010 υπολείπεται των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000 €), καθόσον δεν πρέπει να προσμετρηθεί το ποσό της αποζημίωσης του άρθρου 94 του Ν.Δ. 3026/1954, όπως αυτό προκύπτει από την αριθμό πρωτ./08-06-2010 βεβαίωση του Ταμείου Παρακαταθηκών & Δανείων, δεδομένου ότι πρόκειται για εισόδημα το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν. 2238/94 και υπάγεται στη εξαίρεση της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Ν 3833/2010.

Επειδή η κατά του Δημοσίου απαίτηση της προσφεύγουσας ως προς την διαγραφή της οφειλόμενης έκτακτης εισφοράς ποσού 1.054,54 €, με την ακύρωση του με αριθμό ειδοποίησηςκαι ημερομηνία έκδοσης 29/12/2016 εκκαθαριστικού σημειώματος έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την επέλευση του γενόμενου λόγου, ήτοι από το χρόνο καταβολής των αναδρομικών αποδοχών το έτος 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκαι τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επανεκκαθάρισης της συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με αριθμόοικονομικού έτους 2010, ως προς τον υπολογισμό της έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων και σχολάζουσας κληρονομιάς (άρθρ. 5 Ν 3833/2010).

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

MARTINH ANNA

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.