



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-03-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 601

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ. πρωτ.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της υπ' αρ. πρωτ.2017 αίτησής του για επιστροφή της επιβληθείσας επί τεκμαρτού εισοδήματος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικών ετών 2014 και 2015.

5. Την υπ' αρ. υπ' αρ. πρωτ.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της υπ' αρ. πρωτ.2017 αίτησης του προσφεύγοντος για επιστροφή της

επιβληθείσας επί τεκμαρτού εισοδήματος ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικών ετών 2014 και 2015.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ.αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ.....2017 αίτημα του προσφεύγοντος, περί επιστροφής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που επιβλήθηκε επί του τεκμαρτού εισοδήματος της συζύγου του,, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, Συγκεκριμένα, με τις με αρ. ειδοποίησης &πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2014 & 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 124,20€ & 86,94€ αντίστοιχα για τεκμαρτό εισόδημα ύψους 12.420,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. πρωτ.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος επιβλήθηκε αντισυνταγματικά, δεδομένου ότι καλύφθηκε με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Σχετική ως προς αυτό είναι η υπ' αρ. 25631/15 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Ολομ.), βάσει της οποίας η επιβολή της εισφοράς επί μη πραγματικών εισοδημάτων αντίκειται στο σύνταγμα.

Επειδή, στο άρθρο **29§§1 & 2 του Ν. 3986/2011** ορίζεται 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.....».

Επειδή, στο άρθρο **52§2 του Ν. 4305/2014**: «Η Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152) επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 με μειωμένους τους συντελεστές των

περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της **ΠΟΛ.1167/2.8.2011** Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών: «1. Για την επιβολή της εισφοράς, που προβλέπεται με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς, των οικονομικών ετών 2011 έως και 2015 (χρήσεις 2010 έως και 2014). Η εύρεση του εισοδήματος επί του οποίου θα εφαρμοστεί η ειδική εισφορά προκύπτει μετά από τη σύγκριση των τεκμηρίων του άρθρου 16 και του εισοδήματος (δηλωθέν όλων των πηγών και αφορολόγητα), λαμβάνοντας το μεγαλύτερο από αυτά ... Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος δεν υπολογίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17. Αντίθετα, λαμβάνεται υπόψη η συνολική ετήσια δαπάνη των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 16 του ΚΦΕ...»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1099/2014** Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «Δεδομένης της κατάργησης των διατάξεων του ν. 2238/1994 και την αντικατάστασή τους από αυτές του ν. 4172/2013, δίδονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, όσον αφορά την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων που αποκτώνται από 01/01/2014 και στο εξής και θα δηλωθούν αντιστοίχως στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και μετά: 1. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ και ειδικότερα στο μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει μετά από τη σύγκριση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 και των συνολικών πραγματικών εισοδημάτων που αποκτώνται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος..... 2. Επισημαίνεται ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων της επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης, δεν μειώνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) προκειμένου για συνταξιούχους άνω των 65 ετών (περίπτωση ζ' άρθρου 33). Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις της παραγρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος δεν υπολογίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32. Αντίθετα λαμβάνεται υπόψη η συνολική ετήσια δαπάνη των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ΚΦΕ».

Επειδή, στο άρθρο 34§2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, στους κωδικούς 787-788 του εντύπου Ε1 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων συνεχόμενων χρόνων, το οποίο αναλώθηκε, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτό φορολογήθηκε ή απαλλάχτηκε από το φόρο νόμιμα. Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και το οικ. 2014 και την περ. ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2014 και μετά. Για τα εισοδήματα ή ποσά που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχτηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το εισόδημα που αναλώνεται από το φορολογούμενο προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, όπως η οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997).

Επειδή, με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε την2015, κατόπιν υποβολής της με αριθμό/2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 124,20€ σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος. Το ανωτέρω ποσό υπολογίστηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 34§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 εδ. β' του Ν. 3986/2011, ύψους 12.420,00 ευρώ, με συντελεστή 1%. Αντίστοιχα, με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε την2017, κατόπιν υποβολής της με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 86,94€ σε βάρος της συζύγου του προσφεύγοντος, το οποίο υπολογίστηκε κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 29 παρ. 2 εδ. β' του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 52§2 του Ν. 4305/2014, επί τεκμαρτού εισοδήματος 12.420,00 ευρώ, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), με συντελεστή 7%.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση 2563/2015 της Ολομέλειας του ΣΤΕ, κρίθηκε ότι η διάταξη άρθρου 29 παρ. 2 εδαφ. β' του Ν. 3986/2011, που ορίζει ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της επίδικης εισφοράς λαμβάνεται υπόψη

πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ', αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως και η αντίστοιχη πρόβλεψη του άρθρου 1 εδάφ. 6 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή, συνεπώς και η σχετική πρόβλεψη στην ΠΟΛ 1099/2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 & 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων της συζύγου), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34§2 περ. ζ ' του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), τα ποσά των 13.800,00€ & 2.000€ αντίστοιχα.

Επειδή, ακολούθως με τις υπ' αρ. ειδοπ./2015 και/2017 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικών ετών 2014 & 2015 αντίστοιχα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα της συζύγου του προσφεύγοντα, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34§2 του Ν. 4172/2013 και ειδικότερα πριν τη μείωση του άρθρου 34§2 περ. ζ', δηλαδή πριν τη μείωση κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ.-2017 αίτηση ζητώντας την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ποσών ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 124,10€ και 86,94€ φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, οι διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 εδάφιο β' του ν. 3986/2011 (και του έκτου εδαφίου της ΠΟΛ 1167/02-08-2011 και συνεπώς και της ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίου Εσόδων, που ορίζουν ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης λαμβάνεται υπόψη πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) και συνεπώς και του 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ.2 εδ. ζ' και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013, αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα υπό κρίση έτη έπρεπε να υπολογισθεί επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της συζύγου του προσφεύγοντος, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του εδ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής , Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αρ. πρωτ.-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αρ. πρωτ.2017 αίτησης του προσφεύγοντα. Ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.προβεί σε νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 & 2015 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.