



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.10.2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1654

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
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 29/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουμε **Α.Φ.Μ.**, κατά της υπ' αριθμ./22-05-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμό πρωτ./19-02-2018 αιτήσεως επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και του φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αρ. ειδοποίησης/30-07-2013 Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ/2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2013**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 125,30 €.

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης/22-04-2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ/2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2014**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 149,72 €.

Επισημαίνεται ότι στις 22/04/2014 με την υπ' αριθμ. αίτηση ο προσφεύγων αμφισβήτησε τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης του και ζήτησε να απαλλαχθεί από τη φορολόγηση του βάσει των τεκμηρίων διαβίωσης και την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, **οικονομικού έτους 2014 και με την υπ' αριθμ./27-02-2015 αρνητική απάντηση ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ./09-03-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά της ως άνω αρνητικής απάντησης. Περαιτέρω εκδόθηκε από την Δ.Ε.Δ. η υπ' αριθμ...../...-06-2015 απόφαση σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή.**

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης/23-04-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αρ/2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2015**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 98,64 €.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./19.02.2018 αίτηση περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, των ως άνω επιβληθεισών εισφορών, καθώς αυτές επιβλήθηκαν επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος αυτών, πριν τη μείωση του δηλωθέντος στον κωδικό 787 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων) ποσού 1.264,00 ευρώ για το

οικονομικό έτος 2013, ποσού 10.029,11 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 και 12.914,76 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015.

Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./22-05-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./19.02.2018 αίτησή του για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οικονομικών ετών 2013 και 2014 και του φορολογικού έτους 2015, και να τροποποιηθούν οι ανωτέρω Πράξεις, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Με την υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε αντισυνταγματικός ο τρόπος υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και ο καθορισμός του ύψους αυτής, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.

Αναφορικά με το οικονομικό έτος 2014

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«1. Ο υπόχρεος, **εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας». Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.1 της ΠΟΛ1064/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013»: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ([άρθρο 2](#) του ν. [4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 35](#) και στο στ' εδ. της [παρ. 1 του άρθρου 63](#) του Κ.Φ.Δ..

Επειδή Ο Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 αυτού, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. **Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι πράξεις της Διοίκησης που εμμένουν σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικουμένου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, οι πράξεις αυτές είναι απλές επιβεβαιωτικές πράξεις της προηγούμενης άρνησης της Διοίκησης, ρητής ή σιωπηρής, οπότε η προσβολή τους με προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου δεν δημιουργεί διοικητική διαφορά ουσίας και η σχετική προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη (βλ. Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΣτΕ 198/2010, ΔιοικΕφΑθ 1243/2009, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, 3562/1990, 2203/1987, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η με αριθμ. πρωτ./22-05-2018 προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. είναι **επιβεβαιωτικού χαρακτήρα**, καθώς με αυτή η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει το συγκεκριμένο αίτημα του φορολογούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ως εκ τούτου, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς **στερείται εκτελεστότητας**, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, για τον λόγο αυτό **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**.

Αναφορικά με το οικονομικό έτος 2013 και το φορολογικό έτος 2015

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011) 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.».

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, 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 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», μετά την κατάργηση του ν. 2238/1994 και την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013» ορίζεται ότι:

«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. Τα κλιμάκια της ειδικής εισφοράς βάσει του συνολικού καθαρού ατομικού εισοδήματος ή τεκμαρτού εισοδήματος έχουν ως εξής:

Από 12.001,00 έως 20.000,99: συντελεστής 1%

Από 20.001,00 έως 50.000,99: συντελεστής 2%

Από 50.001,00 έως 100.000,99: συντελεστής 3%

Από 100.001,00 και άνω: συντελεστής 4%

.....

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.

3. Στην περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, εφόσον η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ενός συζύγου είναι μεγαλύτερη από το εισόδημα που δηλώθηκε από αυτόν, τότε η διαφορά αυτή μπορεί να καλυφθεί από τα πραγματικά εισοδήματα του άλλου συζύγου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31-10-2014) ορίζεται ότι:

«2. 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 τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» ορίζεται ότι:

«2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

....."

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«2. 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, τα οποία αναλώθηκαν το οικονομικό έτος 2013 και το φορολογικό έτος 2015, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν 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 απαλλάχθηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με το υπ' αρ. ειδοποίησης Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων, **οικονομικού έτους 2013**, το οποίο εκδόθηκε την 30/07/2013, κατόπιν υποβολής της αρ. καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, προέκυψε για τον προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 125,30 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντος, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 ύψους 1.264,00 €.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου **φορολογικού έτους 2015**, η οποία εκδόθηκε την 23/04/2016, κατόπιν υποβολής της αρ. καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε για τον προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 98,64 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντος, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014 ύψους 12.914,76 €.

Επειδή, στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικονομικού έτους 2013**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός του βάσει δαπανών, δηλώθηκε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παρ. 2 εδ. ζ' του Ν. 2238/1994 το ποσό των 1.264,00 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015**, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός του βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του Ν. 4172/2013 το ποσό των 12.914,76 ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ./19-02-2018 αίτηση, ζητώντας **α)** την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2013 που αντιστοιχεί στο τεκμαρτό εισόδημα πριν αφαιρεθούν οι μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ' του ν.2238/1994 και **β)** την επιστροφή ως

αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, που υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα πριν αφαιρεθούν οι μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 εδαφ. ζ' του ν.4172/2014.

Επειδή, ωστόσο, με την υπ' αριθμ. απόφαση 2563/2015 της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η διάταξη του 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 (και συνεπώς και του άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 4172/2013), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ', (και συνεπώς και της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013) αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως και η αντίστοιχη πρόβλεψη του άρθρου 1 εδαφ. 6 της ΠΟΛ 1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή και συνεπώς και η σχετική πρόβλεψη στην ΠΟΛ. 1099/2014.

Επειδή, βάσει του σκεπτικού της ανωτέρω απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ «εφ' όσον η επίδικη εισφορά αποβλέπει, πάντως, κατά τ' ανωτέρω, στο εισόδημα ως κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας για καθένα από τα ως άνω οικονομικά έτη κατά τα οποία επιβάλλεται (2011 - 2015), για να είναι πρόσφορο το κριτήριο αυτό από την εν λόγω άποψη και, συνακόλουθα, σύμφωνο με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να προκύπτει, ενόψει και της διάρκειας επιβολής της εισφοράς, ότι το εισόδημα στο οποίο αυτή αναφέρεται έχει πράγματι κτηθεί κατά το αντίστοιχο οικονομικό έτος.

Και ναι μεν δεν αποκλείεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εν λόγω εισοδήματος βάσει δαπανών που έχουν διενεργηθεί κατά το οικείο έτος, και στην περίπτωση όμως αυτή, για να αποτελέσει εγκύρως, κατά τα προεκτεθέντα, το εισόδημα τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, πρέπει να συνάγεται όντως η πραγματοποίησή του κατά το κρίσιμο έτος από τις αντίστοιχες δαπάνες, πρέπει δηλαδή, μεταξύ άλλων, να μην καλύπτονται οι τελευταίες από ανάλωση κεφαλαίου που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη.

Και τούτο, διότι στην αντίθετη περίπτωση, θα επρόκειτο περί πλασματικού εισοδήματος, με αποτέλεσμα η εισφορά να επιβάλλεται με κριτήριο ανύπαρκτη φορολογική ύλη και να απολήγει έτσι σε φορολόγηση ασύνδετη με τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου της, κατά παράβαση της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως.

Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη του 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 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 εδαφ. 6 της προσαλλομένης αποφάσεως, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή, και η οποία πρέπει, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα, να ακυρωθεί».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, για το **οικονομικό έτος 2013 και για το φορολογικό έτος 2015** η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων του προσφεύγοντα, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94, κατά συνέπεια και πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του εδ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου, ήτοι του ποσού των 1.264,00 ευρώ και 12.914,76 ευρώ αντίστοιχα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./29-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **Α.Φ.Μ.**, ήτοι την ακύρωση της υπ' αριθμ./22-05-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά το μέρος που επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης **για το οικονομικό έτος 2013 και για το φορολογικό έτος 2015** επί του τεκμαρτού εισοδήματος πριν τη μείωση των άρθρων 19 παρ. 2 περ. ζ' του Ν.2238/1994 & άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του Ν. 4172/2013 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.