



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604553

FAX : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/09/2018

Αριθμός απόφασης: 3794

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί της με αρ. πρωτ. /11-12-2017 αίτησής της περί αμφισβήτησης του υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος και αιτήματος επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 που υπολογίστηκε επί τεκμαρτών εισοδημάτων της και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών της με αρ. πρωτ./11-12-2017 αίτησής της περί αμφισβήτησης του υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος και αιτήματος επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, τα οποία καλύφθηκαν με δηλωθέν μη αναλωθέν κεφάλαιο της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη από πλευράς του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών της με αρ. πρωτ./11-12-2017 αίτησης της περί αμφισβήτησης του υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος των οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των ανωτέρω ετών κατ' εφαρμογή της απόφασης Ολ.Στε 2563/2015 και να υπολογιστεί η εισφορά αλληλεγγύης για τα ανωτέρω έτη επί των πραγματικών εισοδημάτων της και όχι επί των τεκμαρτών και να της επιστραφούν νομιμοτόκως τα ποσά του φόρου που έχει καταβάλει αχρεωστήτως.

Σχετικά, προβάλλει ως ισχυρισμό ότι :

Με την υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι διατάξεις της εγκύκλιου ΠΟΛ. 1167/02-08-2011 που ορίζουν ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 κρίθηκαν αντισυνταγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011: «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 της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 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...»

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, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε 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...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν.2238/1994, «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: α)...., β)...., γ)....,δ)...., ε)....,στ), 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 «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:... α)....,β)....,γ)....,δ)....,ε)....,στ)...., 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 εκάστοτε φορολογικό έτος, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχτηκαν 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, 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 με το υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, το οποίο εκδόθηκε την 09/04/2015, κατόπιν υποβολής, από κοινού με τον σύζυγο της, της υπ' αρ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 520,38 € για την προσφεύγουσα. Για την επιβολή της ως άνω ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν. 3986/2011 ελήφθη υπόψη το **ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό πραγματικό εισόδημα της**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 του Ν. 3986/2011 και της ΠΟΛ 1099/2014. Από αυτό το ποσό αφαιρέθηκε το ποσό της εισφοράς που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 499,56 €.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε την 09/04/2015, κατόπιν υποβολής, από κοινού με τον σύζυγο της, της υπ' αρ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 492,00 € για την προσφεύγουσα. Από αυτό το ποσό αφαιρέθηκε το ποσό της εισφοράς που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 429,24 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 ν.2238/1994, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ. 1167/2.8.2011.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε την 22/08/2015, κατόπιν υποβολής, από κοινού με τον σύζυγο της, της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 480,00 € για την προσφεύγουσα. Από αυτό το ποσό αφαιρέθηκε το ποσό της εισφοράς που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 448,36 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της 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.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε την 26/06/2016, κατόπιν υποβολής, από κοινού με τον σύζυγο της, της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 336,00 € για την προσφεύγουσα. Από αυτό το ποσό αφαιρέθηκε το ποσό της εισφοράς που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 262,52 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά της 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.

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 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 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίου Εσόδων.

Επειδή η προσφεύγουσα α) με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 6.500,00 ευρώ, β) με την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 2.900,00 ευρώ, γ) με την υποβολή αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 6.800,00 ευρώ και δ) με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 6.150,00 ευρώ.

Επειδή ακολούθως, α) με το με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα οικονομικού έτους 2013 για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 520,38 € για την προσφεύγουσα, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, **το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα της**, β) με τη με αρ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 492,00 € για την προσφεύγουσα, ελήφθησαν υπόψη τα τεκμαρτά εισοδήματα της πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 του ν.2238/1994, και ειδικότερα

πριν την μείωση του άρθρου 19 παρ. 2 περ. ζ' πριν τη μείωση δηλαδή κατά τα ποσά που δηλώθηκαν στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), γ) με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 480,00 € για την προσφεύγουσα ελήφθησαν υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, τα ετήσια τεκμαρτά εισοδήματα της, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' , πριν τη μείωση δηλαδή κατά τα ποσά που δηλώθηκαν στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων) και δ) με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 για την επιβολή της ειδική εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 336,00 € για την προσφεύγουσα, ελήφθησαν υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, τα ετήσια τεκμαρτά εισοδήματα της πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' , πριν τη μείωση δηλαδή κατά τα ποσά που δηλώθηκαν στον κωδικό 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Τα ποσά αυτά που δηλώθηκαν στον κωδικό 788 των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέχρι σήμερα δεν έχουν αμφισβητηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή της με αρ. πρωτ. /11-12-2017 αίτησης περί αμφισβήτησης του υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος και αιτήματος επιστροφής της αχρεωστήτως καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011 οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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 15 έπρεπε να υπολογισθεί επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 του ν.2238/1994, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της

διάταξης του εδ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου, ήτοι του ποσού των 2.900,00 ευρώ για το οικονομικό έτος 2014 και πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε αυτή από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του εδ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου, ήτοι του ποσού των 6.800,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014 και του ποσού των 6.150,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο : «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜRΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της

Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, **οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους**. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περι έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό για το οικονομικό έτος 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/04/2018 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και συγκεκριμένα

α) την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το οικονομικό έτος 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών νέας εκκαθάρισης για τα έτη αυτά σύμφωνα με τα ανωτέρω.

β) την **απόρριψη** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το οικονομικό έτος 2013 κατά το οποίο η ειδική εισφορά αλληλεγγύης έχει υπολογιστεί επί του ετήσιου συνολικού καθαρού πραγματικού ατομικού εισοδήματος της.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α2**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.