



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/07/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1400

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την από 22/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατά:

- α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2017 αίτησης επιστροφής της εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014 ως αχρεωστήτως καταβληθείσας,
- β) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2017 αίτησης επιστροφής της εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015 ως αχρεωστήτως καταβληθείσας,
- γ) της με αριθ. ειδοποίησης/15.03.2018 (αριθ. δήλωσης/15.03.2018) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Α.Α.Δ.Ε., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/15.03.2018 (αριθ. δήλωσης/15.03.2018) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Α.Α.Δ.Ε..
5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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 υπ' αρ. ειδοποίησης/08.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./08.11.2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 1.647,57€. Εν συνεχεία, ο σύζυγος της προσφεύγουσας, (Α.Φ.Μ.), ως νόμω υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, υπέβαλε την υπ' αριθ./21.11.2017 αίτηση περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ως άνω επιβληθείσας εισφοράς, καθώς αυτή επιβλήθηκε επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος της προσφεύγουσας, πριν τη μείωσή του με το δηλωθέν στον [κωδ. 787] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο», ποσό των 130.000,00€. Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2017 αίτησης του υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης συζύγου της προσφεύγουσας, απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημα για επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης/02.11.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./02.11.2017

τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 835,10€. Εν συνεχεία, ο σύζυγος της προσφεύγουσας, (Α.Φ.Μ.), ως νόμω υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, υπέβαλε την υπ' αριθ. /21.11.2017 αίτηση περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ως άνω επιβληθείσας εισφοράς, καθώς αυτή επιβλήθηκε επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος της προσφεύγουσας, πριν τη μείωσή του με το δηλωθέν στον [κωδ. 788] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο», ποσό των 85.000,00€. Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθ. πρωτ. /21.11.2017 αίτησης του υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης συζύγου της προσφεύγουσας, απερρίφθη σιωπηρώς το αίτημα για επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης /15.03.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. /15.03.2018 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματός της, πριν τη μείωσή του με το δηλωθέν ποσό των 85.000,00€ στον [κωδ. 788] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο», συνολικού ποσού 2.255,20€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά: α) την ακύρωση των τεκμαιρόμενων σιωπηρών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) την αποδοχή των υπ' αριθ. πρωτ. /21.11.2017 και /21.11.2017 αιτήσεων επιστροφής της καταβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης των φορολογικών ετών 2014 και 2015, ως αχρεωστήτως καταβληθείσας και γ) την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ως προς το ύψος του εισοδήματος που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι με την υπ' αριθ. 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 της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 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..... 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, με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «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. Στην περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 5 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, με την ΠΟΛ. 1099/2014, περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 29 του ν.3986/2011 στα φυσικά πρόσωπα, μετά την κατάργηση του ν.2238/1994 και την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, διευκρινίζεται 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: 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 (άρθρου 33 περ. ζ'). 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, με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 2 του ν.4305/2014 ορίζεται ότι: «Η Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν.3986/2011 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, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 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, τα οποία αναλώθηκαν τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχτηκαν από το φόρο νόμιμα. Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 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, στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε την 08/11/2017, κατόπιν υποβολής της με α/α καταχώρησης/08.11.2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε για την προσφεύγουσα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.647,57€. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, 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 54.918,90€.

Επειδή, με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε την 02/11/2017, κατόπιν υποβολής της με α/α καταχώρησης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε για την προσφεύγουσα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 835,10€. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, 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 41.755,00€.

Επειδή, με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε την 15/03/2018, κατόπιν υποβολής της με α/α καταχώρησης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε για την προσφεύγουσα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.255,20€. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, 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 56.380,00€.

Επειδή, με την υποβολή της υπ' αριθ./06.08.2015 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, συμπεριλήφθηκε στον [κωδ. 787] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσό 130.000,00€, για την κάλυψη του τεκμαρτού βάσει δαπανών εισοδήματος της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπ' αριθ./14.07.2016 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, συμπεριέλαβε στον [κωδ. 788] «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσό 85.000,00€, για την κάλυψη του τεκμαρτού βάσει δαπανών εισοδήματός της, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Επειδή, ο (Α.Φ.Μ.), ο σύζυγος της προσφεύγουσας, ως νόμω υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις με αριθ. πρωτ./21.11.2017 και/21.11.2017 αιτήσεις, ζητώντας αντίστοιχα α) την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014 που αντιστοιχεί στο τεκμαρτό εισόδημα πριν αφαιρεθούν οι μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2014 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 περ. ζ' του ν.4172/2014.

Επειδή, ωστόσο, με την υπ' αριθ. 2563/2015 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 29 παρ. 2 εδ. 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 περ. 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 εδ. 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, σύμφωνα 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 εδ. 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 περ. ζ', αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως και η αντίστοιχη πρόβλεψη του άρθρου 1 εδ. 6 της προσβαλλομένης 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:

1. για το φορολογικό έτος 2014, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, 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 της περ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου, ήτοι του ποσού των 130.000,00€,
2. για το φορολογικό έτος 2015, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, 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 της περ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου, ήτοι του ποσού των 85.000,00 ευρώ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./22.03.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση α) των σιωπηρών απορρίψεων από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., των υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2017 και/21.11.2017 αιτήσεων και β) της με αριθ. ειδοποίησης/15.03.2018 (αρ. δήλωσης/15.03.2018) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2015 της Α.Α.Δ.Ε., κατά το μέρος που επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 επί του τεκμαρτού εισοδήματος πριν τη μείωση κατά το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013 και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.