



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 518

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12.6.2018

Αριθμός απόφασης: 2995

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ..... Α Τ.Κ., κατά της σιωπηρής απόρριψης, παρέλευση 3 μηνών από την κατάθεση της με αρ.πρωτ...../2017 αίτησης με την οποία ζητεί να τροποποιηθούν οι α) υπ.αρ...../2015 φορολογικό έτος 2014 και β) υπ.αρ...../2016 φορολογικό έτος 2015 πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.02.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. δηλ....., αρ. ειδ....., αρ. πιστ.κατ/σης Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2014 καταλογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.042,49 ευρώ επί του τεκμαρτού εισοδήματος (ποσόν τεκμαρτού εισοδήματος ευρώ 68.083,00 x 0,03)και με την αρ. δηλ....., αρ. ειδ., αρ. πιστ. κατ/σης 1 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.163,04 ευρώ επί του τεκμαρτού εισοδήματος (ποσόν τεκμαρτού εισοδήματος ευρώ 54.076,00 x 0,04)

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να τροποποιηθούν οι α) υπ.αρ...../2015 φορολογικό έτος 2014 και β) υπ. αρ./2016 φορολογικό έτος 2015 πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού εισοδήματος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Κατέθεσα στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αρ.πρωτ...../2017 αίτηση για νέα εκκαθάριση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικών ετών, 2014 (διαχ. 2014) και 2015 (διαχ. 2015) επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού (Σ.Τ.Ε 2563/2015)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

Άρθρο 29 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

«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 μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ έως και πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) επί ολόκληρου του ποσού.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα (500.001) και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού.

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

Άρθρο 52 ΦΠΑ εστίασης και εισφορά αλληλεγγύης

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

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. 102245/16-04-1997).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/2014: Π.1099:ΚΦΕ- Περί ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φ.π. μετά την έναρξη ισχύος Ν.4172/13 ορίζεται ότι:

«2.[.....] Το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις της παραγρ. 2 του άρθρου 34 του Ν.4172/13.»

Επειδή με την αρ. δηλ....., αρ. ειδ....., αρ. πιστ. κατ/σης Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2014 καταλογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.042,49 ευρώ επί του τεκμαρτού εισοδήματος (ποσόν τεκμαρτού εισοδήματος ευρώ 60.083,00 x 0,03) και με την αρ. δηλ....., αρ.ειδ....., αρ.πιστ.κατ/σης Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.163,04 ευρώ επί του τεκμαρτού εισοδήματος (ποσόν τεκμαρτού εισοδήματος ευρώ 54.076,00 x 0,04)

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.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την με αρ.καταχ...../2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2014-31/12/2014), για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, **δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο), το ποσό των 76.000,00 ευρώ**, και με την με αρ.καταχ...../2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015(εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2015-31/12/2015), για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, **δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο), το ποσό των 66.000,00 ευρώ**

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αριθ. πρωτ./2017 αίτηση, ζητώντας νέα εκκαθάριση των α) υπ.αρ...../2015 φορολογικό έτος 2014 και β) υπ.αρ...../2016 φορολογικό έτος 2015 πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης επί του δηλωθέντος εισοδήματος και όχι επί του τεκμαρτού εισοδήματος(Σ.τ.Ε 2563/2015)

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), 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.), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ.2 εδ. ζ', αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94, 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 76.000,00 ευρώ το φορολογικό έτος 2014 και του ποσού των 66.000,00 ευρώ το φορολογικό έτος 2015.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της ενδικοφανούς προσφυγής, την ακύρωση της σιωπηρής (αρνητικής) απάντησης της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς επί του με αριθ. πρωτ./2017 αιτήματος, την ακύρωση των πράξεων Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς φορολογικού έτους 2014 & 2015, κατά το μέρος που επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2014 & 2015 επί του τεκμαρτού εισοδήματος, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .