



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 23/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1818

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. 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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/11/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου Τελ Αβίβ Ισραήλ επί της οδού κατά της σιωπηρής απόρριψης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί της υπ' αριθμ. πρωτ./18-10-2017 αίτησης του περί μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος του.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ.
6. Την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από 28-11-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 03/10/2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 4.322,93€.

Εν συνεχεία, υπέβαλε την υπ' αριθμ./18.10.2017 αίτηση περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, μέρους της ως άνω επιβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης για την εν λόγω χρήση, καθώς αυτή επιβλήθηκε επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος, πριν τη μείωση του δηλωθέντος ποσού στον κωδικό 781 συνολικής αξίας 170.000€ που αφορά δάνειο που έλαβε την εν λόγω χρήση. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1) να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./18.10.2017 αίτησή του, για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προσδιορίσθηκε επί του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του.

2) να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της ως άνω αίτησης.

Σχετικά, ισχυρίζεται ότι έχει ήδη κριθεί με την με αριθμό 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κάποιος φορολογούμενος είχε μεν μεγαλύτερο τεκμαρτό εισόδημα σε σχέση με το πραγματικό, αλλά προέβη, σε λήψη δανείου για να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, θα πρέπει να υπολογίζεται βάσει του πραγματικού ποσού εισοδήματός του κατά το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β' του άρθρου 38 του ν. 4024/2011), ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι:

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.

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 ετών 2011 έως και 2016. 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 με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 03.10.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.322,93 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στα τεκμαρτά εισοδήματά του 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 108.073,33 €, με συντελεστή 4%,

Επειδή, το σκεπτικό της υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ στηρίχθηκε στα εξής: « ότι το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επιβάλλεται, όπως ήδη εκτέθηκε, ως μέτρο αναγκαίο, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης, στο άνω ορισμένου ορίου ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, των φυσικών προσώπων, που προκύπτει κατά τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2010 έως και 2014. Το ύψος της υπολογίζεται επί ολοκλήρου του ποσού του εν λόγω εισοδήματος, με συντελεστή ο οποίος, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στο νόμο, βαίνει αυξανόμενος κατά κατηγορίες εισοδημάτων, όπως αυτά προκύπτουν για τα αντίστοιχα οικονομικά έτη 2011 - 2015 από τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος του υποκειμένου της, κατά παράβαση της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως.

Επίσης, όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών (ΣΤΕ 1685, 3408, 3409/2013 Ολομ., 1317, 1318/1979, Ολομ. κ.α.), η εν λόγω εισφορά δεν έχει ως αντικείμενο τα πιο πάνω εισοδήματα επί των οποίων επιβάλλεται, ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησής τους κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Απλώς, τα εισοδήματα αυτά θεωρήθηκαν, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας, στην οποία απέβλεψε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι φορολογούμενοι σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν. Και κατέληξε, ότι πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο λόγος

ακυρώσεως, με τον οποίο προβάλλεται ότι, ενόψει του ανωτέρω άρθρου 29 παρ. 2 εδαφ. β', που ορίζει ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και των οριζόμενων στην τελευταία αυτή διάταξη ότι η τεκμαρτή δαπάνη συγκεκριμένου έτους καλύπτεται, μεταξύ άλλων, και με ανάλωση κεφαλαίου που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη (άρθρο 19 παρ. 2 εδαφ. ζ'), μπορεί να επιβληθεί εισφορά επί εισοδημάτων που έχουν προκύψει πριν από το έτος 2010 κατά παράβαση της αρχής της περιορισμένης κατ' άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος αναδρομικότητας του φόρου (σε περίπτωση που το τεκμαρτώς προσδιορισθέν εισόδημα καλύπτεται με ανάλωση εισοδημάτων που έχουν εισπραχθεί σε προηγούμενα του 2010 οικονομικά έτη). Περαιτέρω, όμως, 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.

Επειδή, 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 (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, εν προκειμένω η ΣΤΕ2563/2015 έκρινε συγκεκριμένα **μόνο τη μη προσμέτρηση στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης** της ανάλωσης κεφαλαίου που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη.

Αποφασίζουμε

Την **απορρίψη** της με αριθ. πρωτ./28-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ**

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.