



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 18-04-2017

Αριθμός απόφασης: 2527

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 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν 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 19-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/24-10-2016 αίτησης της προσφεύγουσας περί επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε, η οποία εκδόθηκε την 15-09-2016, κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της με αριθμό/2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 συνολικού ποσού ύψους €18.892,28. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/24-10-2016 αίτηση περί επιστροφής μέρους της ως άνω επιβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους €16.496,40, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς η εν λόγω εισφορά αλληλεγγύης επιβλήθηκε επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματός της, πριν τη μείωση του δηλωθέντος στον κωδικό 788 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) ποσού, ύψους €262.000,00. Σημειωτέον ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας παραδεκτώς ασκείται παρόλο που υποβλήθηκε πριν την πάροδο του προβλεπόμενου απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω αίτησης, καθόσον η συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης έχει επέλθει κατά το χρόνο εξέτασης της προσφυγής, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- να γίνει δεκτή η με αριθμό πρωτοκόλλου/24-10-2016 αίτησή της για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, ύψους €16.496,40 και να της επιστραφεί το εν λόγω ποσό εντόκως,
- να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί της ως άνω αίτησής της,
- να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2015, προκειμένου η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που της επιβλήθηκε να υπολογισθεί επί του πραγματικού εισοδήματός της για το εν λόγω φορολογικό έτος, και
- να μεταρρυθμιστεί κατά το μέρος αυτό η με ημερομηνία έκδοσης 15-09-2016 και με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε..

Σχετικά, επικαλείται τους κάτωθι λόγους:

- Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2015 η προσφεύγουσα δήλωσε συνολικό καθαρό πραγματικό εισόδημα, ύψους €59.897,00, ενώ σύμφωνα με τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματός της από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, αυτό ανήλθε σε €322.336,60. Δεδομένου ότι το υπερβάλλον ποσό καλύφθηκε από ανάλωση κεφαλαίου, ύψους €262.000,00, που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη, της καταλογίστηκε φόρος επί του πραγματικού εισοδήματός της. Περαιτέρω, της επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, η οποία, όμως, υπολογίστηκε επί του τεκμαρτού εισοδήματός της, ύψους €314.871,40 [= €322.336,60 - (€18.536,60 - €11.071,40)], ήτοι όπως αυτό προέκυψε μετά τη μείωση λόγω κάλυψης από το περιθώριο του συζύγου της (άρθρο 34 παρ. 2 περ. α' Ν. 4172/2013 και ΠΟΛ. 1076/26-03-2015)] και, ως εκ τούτου, επιβλήθηκε σε βάρος της ποσό εισφοράς ύψους €18.892,28.
- Είναι παράνομο και αντισυνταγματικό η ειδική εισφορά αλληλεγγύης να υπολογίζεται επί του τεκμαρτού εισοδήματος, όταν αυτό είναι μεγαλύτερο του πραγματικού και καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη.
- Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης θα πρέπει να υπολογίζεται στο ποσό που ο υπόχρεος πραγματικά φορολογήθηκε και όχι βάσει του τεκμαρτού, όταν είναι μεγαλύτερο του πραγματικού, εάν για αυτό ο φορολογούμενος έχει επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου που προέκυψε και φορολογήθηκε σε προηγούμενα έτη.
- Ως εκ τούτου, κατά το φορολογικό έτος 2015, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπολογιζόμενη επί του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματός της, με συντελεστή 4%, ανέρχεται στο ποσό των €2.395,88, ήτοι έχει καταβληθεί αχρεωστήτως ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους €16.496,40.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται τη με αριθμό 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, με την οποία 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. 1167/02.08.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή». Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, «ακυρώνονται οι διατάξεις του άρθρου 1 εδαφ. 6 της υπ' αριθμόν ΠΟΛ. 1167/02.08.2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 1835/17-08-2011), που ορίζουν 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' (ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών), ρύθμιση, η οποία, κατά τα ανωτέρω γενόμενα δεκτά, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31-10-2014), «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 συντελεστές των περ. α', β', γ', δ' και ε' της παρ. 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 7 του Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015) και ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«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.

ζ) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3833/2010 (Α' 40), η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού.

Το ποσό της έκτακτης εισφοράς από 1.1.2015 περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1159/17-07-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)»:

«6. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ως άνω άρθρου, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 αυξάνεται για τα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που αποκτώνται από 01/01/2015 και μετά.

Διευκρινίζεται ότι τα κλιμάκια της εισφοράς των εισοδημάτων μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ παραμένουν, όπως αυτά διαμορφώθηκαν με την τροποποίηση που πραγματοποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31.10.2014), δηλαδή εισοδήματα από 12.001 έως 20.000 συντελεστής εισφοράς 0,7% και από 20.001 έως 30.000 συντελεστής 1,4% επί ολόκληρου του ποσού.

Υπενθυμίζεται ότι με τις ίδιες αυτές διατάξεις (παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014) είχε παραταθεί η επιβολή της εισφοράς κατά δύο (2) έτη, δηλαδή φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Τα αυξημένα κλιμάκια της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, βάσει του συνολικού ατομικού πραγματικού ή τεκμαρτού εισοδήματος, έχουν ως εξής:

Από 30.001,00 έως 50.000,99: συντελεστής 2% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 50.001,00 έως 100.000,99: συντελεστής 4% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 100.001,00 έως 500.000,99: συντελεστής 6% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 500.001,00 και άνω: συντελεστής 8% επί ολόκληρου του ποσού.

Για τα εισοδήματα φορολογούμενων που είχαν την ιδιότητα Βουλευτών, Υπουργών, Αναπληρωτών Υπουργών, Υφυπουργών, Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, Περιφερειαρχών, Δημάρχων, Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, Ευρωβουλευτών κ.λπ. επιβάλλεται ειδική εισφορά με συντελεστή 8% επί ολόκληρου του ποσού του εισοδήματός τους, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου.

Το ποσό της εισφοράς εξακολουθεί να περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το εναπομένον εισόδημα μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην είναι μικρότερο από το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του αμέσως μικρότερου συντελεστή στο άνω όριο του προηγούμενου κλιμακίου. (...)».

Επειδή, 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 το 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, δε 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 τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, οι οποίες έχουν το ίδιο ρυθμιστικό περιεχόμενο με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, 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 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) του εντύπου Ε1 για το φορολογικό έτος 2015 συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων (συνεχόμενων) χρόνων, το οποίο αναλώθηκε το φορολογικό έτος 2015, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτό φορολογήθηκε ή απαλλάχτηκε 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 ίσχυαν κατά τα οικεία έτη μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 και την περίπτωση 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, σε κάθε περίπτωση, το εισόδημα που αναλώνεται από το φορολογούμενο προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, όπως η οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με τη με ημερομηνία έκδοσης 15-09-2016 και με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμό/2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ύψους €18.892,28. Το εν λόγω ποσό υπολογίστηκε με εφαρμογή συντελεστή 6% επί του τεκμαρτού εισοδήματος της προσφεύγουσας, ύψους €314.871,40 [= €322.336,60 - (€18.536,60 - €11.071,40)], όπως αυτό προέκυψε μετά τη μείωση του συνολικού τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του Ν. 4172/2013 λόγω κάλυψης από το περιθώριο του συζύγου της (άρθρο 34 παρ. 2 περ. α' Ν. 4172/2013 και ΠΟΛ. 1076/26-03-2015), πριν από 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, με την υπ' αριθμόν 2563/2015 απόφαση 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 εδάφ. 6 της ΠΟΛ. 1167/02.08.2011 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του Ν. 4172/2013 δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ποσό ύψους €262.000,00.

Επειδή, ακολούθως, με τη με ημερομηνία έκδοσης 15-09-2016 και με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 του οικείου φορολογικού έτους, ποσού ύψους €18.892,28, ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας, ύψους €314.871,40 [= €322.336,60 - (€18.536,60 - €11.071,40), ήτοι το συνολικό τεκμαρτό της εισόδημα βάσει των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του Ν. 4172/2013 μειωμένο κατά το ποσό που καλύπτεται από το περιθώριο του συζύγου της (άρθρο 34 παρ. 2 περ. α' Ν. 4172/2013 και ΠΟΛ. 1076/26-03-2015)], πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, και ειδικότερα πριν από τη μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ', ήτοι πριν από τη μείωση κατά το ποσό, ύψους €262.000,00, που δηλώθηκε από την προσφεύγουσα στον κωδικό 788 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, βάσει της ως άνω 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 από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 (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 περ. 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, εν προκειμένω, για τον υπολογισμό του ύψους της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, λαμβάνεται υπόψη το τεκμαρτό εισόδημα της προσφεύγουσας για το υπό κρίση φορολογικό έτος, όπως αυτό προκύπτει μετά τη μείωση του συνολικού τεκμαρτού της εισοδήματος (βάσει των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του Ν. 4172/2013) του εν λόγω φορολογικού έτους κατά το ποσό που καλύπτεται από το περιθώριο του συζύγου της (άρθρο 34 παρ. 2 περ. α' Ν. 4172/2013 και ΠΟΛ. 1076/26-03-2015), πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Ν. 4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση του ποσού που η προσφεύγουσα επικαλέσθηκε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο – κωδικός 788), κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. ζ' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, το οποίο συγκρίνεται με το συνολικό

πραγματικό δηλωθέν εισόδημά της για το υπό κρίση φορολογικό έτος και εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτό ίσχυε κατά το επίμαχο φορολογικό έτος, επί του μεγαλύτερου εξ αυτών.

Επειδή, το υποβληθέν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αίτημα έντοκης επιστροφής του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 δε στρέφεται κατά υφιστάμενης, στο παρόν στάδιο, πράξης φορολογικής αρχής, αλλά αφορά επόμενο στάδιο, το οποίο διέπεται από τις ισχύουσες για το θέμα αυτό διατάξεις. Ως εκ τούτου, το αίτημα αυτό δεν εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών, καθότι δε συνιστά ενδικοφανή προσφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 19-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου με ΑΦΜ, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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.