



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1059

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «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 1069/4-3-2014 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 14/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ΔΕΔ) ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ΔΕΔ) ενδικοφανούς προσφυγής του 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 τη με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 20/06/2016, δυνάμει της με αριθμ. υποβληθείσης, από κοινού με τη σύζυγό του, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προέκυψε στον προσφεύγοντα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 1.589,70 ευρώ. Το ποσό αυτό αποτελείται από κύριο φόρο ποσού 1.240,91 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 348,31 ευρώ.

Ο προσφεύγων απέστειλε απευθείας στην Υπηρεσία μας την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ και στη συνέχεια στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου (αριθμ. πρωτ.). Με την προσφυγή αυτή ζητά την ακύρωση της ως άνω Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ως προς τη συνολική ειδική εισφορά αλληλεγγύης 631,39 ευρώ που του επιβλήθηκε και την επιστροφή τυχόν καταβληθέντος ποσού που αφορά τη συγκεκριμένη εισφορά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.
- Το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 παραβιάζει την αρχή της ίσης μεταχείρισης.
- Παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος περί παροχής έννομης προστασίας.

Επειδή η ενδικοφανής προσφυγή απεστάλη ταχυδρομικώς στην Υπηρεσία μας κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, παρά ταύτα για λόγους χρηστής διοίκησης, αφού αποστείλαμε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου προκειμένου να γίνει ορθή εισαγωγή ενώπιον μας, εξετάζεται με ημερομηνία εισαγωγής στη φορολογική αρχή την ημερομηνία πρωτοκόλλου της ΔΕΔ (.....).

Επειδή η παρ. 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.7 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ 80 Α'/16-7-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 2 ισχύει από 16/7/2015 και μετά, ορίζει:

«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 Περιφερειάρχων, 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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και το κατοχυρωμένο από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Πιο συγκεκριμένα στην απόφαση αυτή αναφέρεται:

«.....Επειδή, όσον αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 29 ν. 3986/2011, αυτή επιβάλλεται σε φορολογούμενους με εισόδημα που υπερβαίνει ένα κατώτερο χρηματικό όριο, και που, επομένως, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, έχουν και μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και μπορούν, ως εκ τούτου, να συμβάλλουν, αυτοί και όχι οι μειωμένου εισοδήματος συμπολίτες τους, στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας. Η εισφορά επιβάλλεται «με δεδομένη την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, με το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο δημόσιο χρέος και με γνώμονα το δημοσιονομικό συμφέρον της χώρας» και προς τον σκοπό της άμεσης αντιμετώπισης της εν λόγω δημοσιονομικής κατάστασης με συμμετοχή κάθε πολίτη στην προσπάθεια αυτή και ανάλογα με την ικανότητά του να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη.....

.....Επειδή, στο πλαίσιο της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται, κατά τα ανωτέρω (σκέψη 10), από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος στον κοινό νομοθέτη προς διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, είναι συνταγματικώς ανεκτό σύστημα φορολογίας με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως του ύψους του συνολικού εισοδήματος, εφόσον ο νομοθέτης αποβλέπει στην διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη, με την εφαρμογή μεγαλύτερου συντελεστή επί μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος, χωρίς να παραβιάζεται κατ' αυτόν τον τρόπο η επιβαλλόμενη από την ως άνω συνταγματική διάταξη ισότητα των θυσιών κατ' αναλογία της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου. Έτσι, επί διαφοροποιήσεως των φορολογικών συντελεστών κατά κλιμάκια εισοδήματος δεν αντίκειται στο Σύνταγμα η υπαγωγή των εισοδημάτων του υψηλότερου κλιμακίου σε φόρο με τον υψηλότερο φορολογικό συντελεστή του εν λόγω κλιμακίου, εφαρμοζόμενο επί του συνολικού εισοδήματος.....

.....Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι οι προβλεπόμενοι στο άρθρο 29 του ν.3986/2011 συντελεστές για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (1% έως 5% ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος) επιβάλλονται στο σύνολο του εισοδήματος κατά το σύστημα της ολικής προοδευτικής φορολογίας και όχι βάσει της κλιμακωτής προοδευτικής κλίμακας υπολογισμού του φόρου (με εφαρμογή διαφορετικού συντελεστή ανά κλιμάκιο εισοδήματος), με αποτέλεσμα να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ίδιου ύψους, κατά παράβαση της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 4 παρ. 5, η διαφορετική δε αυτή φορολογική μεταχείριση καθίσταται ιδιαίτερα εμφανής ειδικώς στις περιπτώσεις εισοδημάτων που κινούνται κοντά στο τιθέμενο από το νόμο ύψος εισοδήματος, βάσει του οποίου καθορίζεται ο συντελεστής. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος, ενόψει των εκτεθέντων στην προηγούμενη σκέψη περί του κατ' αρχήν συνταγματικώς ανεκτού του εν λόγω συστήματος ολικής προοδευτικής φορολογίας, το οποίο

καθιερώνεται και εν προκειμένω από το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 με το οποίο επιβάλλεται η επίδικη εισφορά. Εξ άλλου, δεν τίθεται, εν πάση περιπτώσει, η ειδικότερη περίπτωση να καταλείπεται μετά τη φορολογία του μεγαλύτερου συνολικού εισοδήματος διαθέσιμο ποσό μικρότερο έναντι αυτού που καταλείπεται σε πρόσωπο χαμηλότερου συνολικού εισοδήματος, δεδομένου ότι με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου αυτού ο νομοθέτης λαμβάνει ιδιαίτερη μέριμνα για την εντελώς οριακή αυτή περίπτωση, ορίζοντας ότι: «Το ποσό της έκτακτης εισφοράς 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» (βλ. και την αντίστοιχη λεπτομερή ρύθμιση του τελευταίου, επίσης, εδαφίου της παρ. 1 της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης). Επειδή, προβάλλεται ότι η ρύθμιση του άρθρου 29 παρ. 4 περ. γ' του ν. 3986/2011, με την οποία, κατ' απόκλιση όσων ορίζονται στη γενική διάταξη του άρθρου 69 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) και στη διάταξη του άρθρου 74 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), προβλέπεται ότι «η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων», παραβιάζει το κατοχυρωμένο από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ο λόγος αυτός, ανεξαρτήτως του ότι η ανωτέρω απόκλιση εγκύρως θεσπίσθηκε αφού δεν νοείται αντίθεση διάταξης νόμου σε ισόκυρο κανόνα δικαίου, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι η συγκεκριμένη ρύθμιση θεσπίζει μεν εκ του νόμου μη ανασταλτικό αποτέλεσμα, δεν αποκλείει όμως στον ενδιαφερόμενο τη δυνατότητα να ασκήσει προσφυγή κατά της πράξης επιβολής της επίδικης εισφοράς και να ζητήσει την αναστολή εκτελέσεώς της, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 200 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.....»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ΔΕΔ) ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικό χρεωστικό: 1.589,70 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε.

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 Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ 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.