



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 04.11.2016

Αριθμός απόφασης: 3721

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. 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.

ε. 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 01.01.2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. ειδοποίησης και με αριθμό χρηματικού καταλόγου Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Γ.Γ.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης και με αριθμό χρηματικού καταλόγου Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Γ.Γ.Δ.Ε.
6. Τις από 04.07.2016 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 με αριθ. ειδοποίησης και με αριθ. χρημ. καταλόγου Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Γ.Γ.Δ.Ε., προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.067,02 ευρώ. Η εν λόγω πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της με αριθ. καταχώρησης/ 11.05.2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Αναλυτικότερα, ο αναλογούν φόρος κλίμακας επί των δηλωθέντων εισοδημάτων της ανήλθε στο ποσό των 4.843,30 ευρώ, από αυτόν αφαιρέθηκε το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ήτοι 2.189,16 ευρώ και προστέθηκε προκαταβολή φόρου ποσού 3.632,48 ευρώ με αποτέλεσμα ο συνολικός φόρος εισοδήματος να ανέλθει σε ποσό 6.286,62 ευρώ. Στην συνέχεια προστέθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 130,40 ευρώ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ και τελικά προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής 7.067,02 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ή την τροποποίησή της και εν τέλει την απαλλαγή της από ολόκληρο το ποσό καταβολής, γενόμενης δεκτής και της επιστροφής φόρου εισοδήματος που δικαιούται, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αντισυνταγματικότητα της «ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης», της ισχύουσας κλίμακας φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, της έλλειψης αφορολογήτου ορίου για ελεύθερους επαγγελματίες, του τέλους επιτηδεύματος και της υποχρέωσης προκαταβολής φόρου.

Ειδικότερα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνιστά ειδική έκτακτη φορολογία εισοδήματος, η οποία θα έπρεπε να είναι σύμφωνη με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, δηλ. να ανταποκρίνεται στη φοροδοτική ικανότητα εκάστου φυσικού προσώπου αναλόγως του εισοδήματός του και της οικογενειακής, της κοινωνικής και της οικογενειακής καταστάσεώς του.

Η φοροδοτική της ικανότητα, όπως και όλων σχεδόν των Ελλήνων πολιτών, καθώς και το εν γένει καθαρό προς ανάλωση εισόδημά της βαίνουν μειούμενα, ενώ ήταν ελάχιστη η υποχώρηση

του ετήσιου πληθωρισμού και κατακόρυφη η αύξηση κάθε άλλης μορφής άμεσης και έμμεσης φορολογίας με αυξήσεις στη χρήση δημοσίων αγαθών και με την επιβολή νέων φόρων στην ακίνητη ιδιοκτησία. Ο σεβασμός στην αξιοπρέπεια του ανθρώπου συνδέεται άρρηκτα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος περί σεβασμού της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου πολίτη αφού τυχόν υπερφορολόγησή του πλήττει ευθέως τη δυνατότητα αξιοπρεπούς διαβίωσης. Συνεπώς το εισόδημά της κατά το έτος 2015 θα πρέπει να φορολογηθεί βάσει της κλίμακας φορολόγησης φυσικών προσώπων του άρθρου 27 του ν.3986/2011 αναγνωριζομένου του αντίστοιχου αφορολογήτου ορίου των 8.000,00 ευρώ και των εκπτώσεων δαπανών που ίσχυαν τότε και αφαιρούμενης της επιβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του αρ. 29 του ίδιου νόμου.

Η μη αναγνώριση αφορολογήτου ορίου αντίκειται προς την συνταγματική και εν γένει υπερνομοθετική αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης που αναλύεται στις αρχές της φορολογικής ισότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της αξιοπρεπούς διαβίωσης και προς το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ για την προστασία της περιουσίας. Στο άρθρο 78§1 του Συντάγματος καθορίζονται τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης, με την έννοια ότι από τα στοιχεία αυτά και μόνον επιτρέπεται να συναχθεί φοροδοτική ικανότητα αλλά και ότι στην πραγματική ύπαρξη της τελευταίας οφείλει να αποβλέπει ο κοινός νομοθέτης, κατά την επιβολή των κατ' ιδίαν φόρων, συνεκτιμώντας τις συγκεκριμένες εκάστοτε συνθήκες και χρησιμοποιώντας πρόσφορα προς τούτο κριτήρια.

Το τέλος επιτηδεύματος που καλείται να καταβάλει έχει ρητώς αναγνωριστεί ότι συνιστά μια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση για επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες, η οποία δεν συνιστά τέλος αφού δεν έχει κανένα ανταποδοτικό χαρακτήρα και πρόκειται για επίσης αντισυνταγματική φορολογική επιβάρυνση. Πρόκειται για πρόσθετη επιβάρυνση της τάξεως σχεδόν του 10% της συνολικής υποχρέωσης καταβολής φόρου, ήτοι 7.067,02 ευρώ, συνεπώς είναι όλως καταχρηστική, ανεπιεικής και ασύμβατη με την φοροδοτική ικανότητα.

Η έννοια της προκαταβολής του φόρου είναι εξ ορισμού αντίθετη με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού μέσω αυτής υποχρεώνεται ο διοικούμενος να προκαταβάλει ποσό φόρου έναντι εισοδημάτων που ακόμα δεν έχει αποκτήσει.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν), ορίζεται, μεταξύ άλλων 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. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές

κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 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. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματα του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

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.». Σύμφωνα δε με την παρ. 2 του άρθρου 52 του ν.4305/2014: «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 μειωμένους τους συντελεστές των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%)».

Επειδή ως προς τα εισοδήματα από ατομική άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, αυτά φορολογούνται με βάση την παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις για κλιμάκια εισοδήματος έως 50.000 ευρώ, όπως εν προκειμένω, ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%, με τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στην παρ. 2 του άρθρου 29 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σχετικά με την καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του ν.4172/2013, σχετικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα: «..... Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει «από επιχειρηματική δραστηριότητα» για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.».

Περαιτέρω, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του

άρθρου 69 του ν.4172/2013 και προστίθεται νέα παράγραφος 38 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013, ως εξής: «Το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 69 ορίζεται σε πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους και σε εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) για τα κέρδη που προκύπτουν στο φορολογικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως και την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των εφαρμόσεων διατάξεων, 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 29.06.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **κατοίκου**, με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό: €

7.067,02 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αριθμ. ειδοπ./2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ/11.05.2016) της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).