



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 213 1604518
ΦΑΞ: 213 1604567

Καλλιθέα,

26-9 -2016

Αριθμός απόφασης:

3246

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 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.
 - ε. 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 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 27.4.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..., ως προς τη με αριθμό πρωτ./28.12.2015 αίτηση του προσφεύγοντος περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού για ειδική εισφορά αλληλεγγύης οικονομικών ετών 2012,2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.4.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Α) Με το υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, το οποίο εκδόθηκε την 06.03.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ..... 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, προσδιορίσθηκε μεταξύ άλλων ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 4.578,47ευρώ από το οποίο 2.509,31€ αφορά τον προσφεύγοντα και 2069,16€ αφορά τη σύζυγό του.

Β) Με το υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος, το οποίο εκδόθηκε την 30.09.2013, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ..... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, προσδιορίσθηκε μεταξύ άλλων ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 5.681,68ευρώ από το οποίο 2.980,94€ αφορά τον προσφεύγοντα και 2.700,74€ αφορά τη σύζυγό του.

Γ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 08.07.2014, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ..... αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίσθηκε μεταξύ άλλων ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 5.681,68ευρώ από το οποίο 2.980,94€ αφορά τον προσφεύγοντα και 2.700,74€ αφορά τη σύζυγό του.

Δ) Με την υπ' αρ. ειδοποίησης .. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία εκδόθηκε την 25.08.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ..... 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίσθηκε μεταξύ άλλων ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 5.613,28ευρώ από το οποίο 2.980,94€ αφορά τον προσφεύγοντα και 2.632,34€ αφορά τη σύζυγό του.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./18.12.2015 αίτηση περί επιστροφής ποσού 11.281,00 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, και συγκεκριμένα ως διαφορά μεταξύ του ποσού της εισφοράς αλληλεγγύης που είχε καταβάλει τα έτη 2011,2012,2013 και 2014 και του ποσού που όφειλε να καταβάλει, καθώς αυτή επιβλήθηκε επί του ετήσιου ατομικού τεκμαρτού εισοδήματος αυτού, πριν τη μείωση του δηλωθέντος στον κωδικό 787 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων) ποσού. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

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

1) να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ./28.12.2015 αίτησή του, για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προσδιορίσθηκε επι του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του ύψους 2.509,00 ευρώ για το οικ. έτος 2012, 2.981,00 για το οικ. έτος 2013, 2.981,00 για το οικ. έτος 2014 και 2.810,00 για το φορολογικό έτος 2014,

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

Σχετικά, ισχυρίζεται ότι έχει ήδη κριθεί με την με αριθμό 2563/2015 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβούλιο 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 δε, σε ανάλωση κεφαλαίου για να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, δεν θα πρέπει να υπολογίζεται βάσει του πραγματικού ποσού εισοδήματός του κατά το συγκεκριμένο φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, «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.

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 ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) 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 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, 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 του ν.4172/2013 « 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 του εντύπου Ε1 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων συνεχόμενων χρόνων, τα οποία αναλώθηκαν το φορολογικό έτος 2014, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν 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 ίσχυε μέχρι και το οικ. 2014 και την περ. 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, 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. 1022245/16-04-1997).

Ως προς τα οικονομικά έτη 2013,2014 και φορολογικό έτος 2014

Επειδή με το υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, το οποίο εκδόθηκε την 30.09.2013, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2013,** προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.980,94 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίστηκε στο ατομικό τεκμαρτό εισόδημά του πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011, ύψους 99.364,80 €, με συντελεστή 3%.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 08.07.2014, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. ... αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **οικονομικού έτους 2014,** προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.980,94 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίστηκε στο ατομικό τεκμαρτό εισόδημά του πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011, ύψους 99.364,80€, με συντελεστή 3%.

Επειδή με την υπ' αρ. ειδοποίησης ... πράξη διοικητικού προσδιορισμού, η οποία εκδόθηκε την 25.08.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2014,** προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.980,94€. Το ανωτέρω ποσό υπολογίστηκε στο ατομικό τεκμαρτό εισόδημά του πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013κατά τα οριζόμενα στις

διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011 και της ΠΟΛ.1099/2014, ύψους 99.364,80€, με συντελεστή 3%.

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 και συνεπώς και η σχετική πρόβλεψη στην ΠΟΛ. 1099/2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίου Εσόδων.

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014, για την κάλυψη του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του, δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 19 παρ.2 εδ. ζ' του ν.2238/94(Κ.Φ.Ε.) /άρθρο 34 παρ. 2 εδ. ζ' του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, ποσό: 86.705,21€ για το οικ. έτος 2013, 88.100,00€ για το οικ. έτος 2014 και 86.000,00 €για το φορολογικό έτος 2014 .

Επειδή, με το με αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, οικ. έτους 2013, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του προσφεύγοντος, ποσού 2.980,94 ευρώ ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο ατομικό τεκμαρτό εισόδημά του, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.), και ειδικότερα πριν την μείωση του αρ. 19 παρ.2 εδ. ζ' πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή, με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, οικ. έτους 2014, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του προσφεύγοντος, ποσού 2.980,94 ευρώ ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημά του, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.), και ειδικότερα πριν την μείωση του αρ. 19 παρ.2 εδ. ζ' πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή, με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου , φορολογικού έτους 2014, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του προσφεύγοντος, ποσού 2.980,94 ευρώ ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημά του, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ.ζ', πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον

κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

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 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 τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (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 εδ.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 ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 των οικονομικών ετών 2013, 2014 και του φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο ατομικό τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντος, πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) (και συνεπώς και του 34 παρ. 2 του ν.4172/2013), αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε ο προσφεύγων από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. ζ' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, ήτοι 86.705,21€ για το οικ. έτος 2013, 88.100,00€ για το οικ. έτος 2014 και 86.000,00€ για το φορολογικό έτος 2014.

Ως προς το οικονομικό έτος 2012

Επειδή, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

« ...3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημόσιου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής

των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης ».

Επειδή με το υπ' αρ. ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, το οποίο εκδόθηκε την 06.03.2015, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. 1η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.509,31€. Το ανωτέρω ποσό υπολογίστηκε στο ατομικό τεκμαρτό εισόδημά του πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011, ύψους 83.643,66 €, με συντελεστή 3%.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την/12/2015 στη Δ.Ο.Υ. την με αριθ. πρωτ. αίτηση, ζητώντας μεταξύ άλλων την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού για ειδική εισφορά αλληλεγγύης που προσδιορίστηκε επί του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012, ύψους 2.509,31 € και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς την αίτηση αυτή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./27.04.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την αποδοχή αυτής ως προς την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που προσδιορίστηκε επί του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014 και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Β) Την απόρριψη αυτής ως προς την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ειδική εισφορά αλληλεγγύης που προσδιορίσθηκε επί του τεκμαρτού ατομικού εισοδήματός του οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

MARTINH ANNA

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).