



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη 30/09/2015

Αριθμός απόφασης:126

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333249
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/05/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή των α) (.....) , β) (.....) , γ..... (.....) και (.....) ως εκ διαθήκης κληρονόμοι του , συνταξιούχο Ιερέα , κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος του οικονομικού έτους 2014 για τα εισοδήματα που απέκτησε κατά το έτος 2013.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Το υπ'αριθμ.πρωτ.Δ12Α 113823ΕΞ2014/26-9-2014 έγγραφο της διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος προς την Α.Σ.Υ.Ε..
6. Το υπ'αριθμ.πρωτ.Φ753/672/5235 Σ.2772/15-10-2014 έγγραφο της Α.Σ.Υ.Ε προς τη ΔΟΥ
7. Την από 25/09/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/05/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) (.....) , β)(.....) , γ) (.....) και δ)(.....) ως εκ διαθήκης κληρονόμοι του , συνταξιούχο ιερέα , 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:

Στις 23-4-2015 εκδόθηκε πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014 για τον θανόντα , συνταξιούχο ιερέα , κατόπιν δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες ως νόμιμοι κληρονόμοι του θανόντα για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2014.

Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 που υπέβαλε ο πρώτος προσφεύγων ως ένας εκ των κληρονόμων του θανόντα πατέρα του , προσκομίστηκε και υποβλήθηκε μεταξύ άλλων δικαιολογητικών και η με αρ...../10-6-2004 γνωμάτευση της Ανωτάτης Υγειονομικής Επιτροπής του Γενικού Επιτελείου Στρατού η οποία βεβαίωνε την απόλυτη αναπηρία του θανόντα προκειμένου αυτός να τύχει πλήρους απαλλαγής φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2 περ.ε' του Ν 4172/2013. Η εν λόγω γνωμάτευση , δεδομένου ότι σε αυτή δεν αναφερόταν συγκεκριμένο ποσοστό αναπηρίας , έγινε δεκτή από τη ΔΟΥ προκειμένου ο θανών να έχει τη μείωση του φόρου λόγω αναπηρίας με ποσοστό 67%. Το αποτέλεσμα ήταν να καταλογιστεί συνολικός φόρος εις βάρος του θανόντα ποσού 4.699,81€ (κύριος φόρος 4.088,97€ και εισφορά αλληλεγγύης 580,04€).

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ισχυρίζονται ότι η διοίκηση εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη τη γνωμάτευση της Ανώτατης Υγειονομικής Επιτροπής του Γενικού Επιτελείου Στρατού προκειμένου ο θανών πατέρας τους να απαλλαγεί πλήρως από την υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε φόρου ως φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 ενώ παράλληλα θα έπρεπε κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης να διαταχθεί η επιστροφή του ποσού των 1.962,20€ το οποίο παρακρατήθηκε ως φόρος από τις συντάξιμες αποδοχές του οικείου οικονομικού έτους προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το εισόδημα που έλαβε ο πατέρας τους κατά το οικονομικό έτος 2014 εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 14 παρ.2 περ. ε' του Ν 4172/2013 καθώς στην υπ'αριθμ...../10-6-2004 γνωμάτευση της Ανώτατης Υγειονομικής Επιτροπής του Γενικού Επιτελείου Στρατού αναφέρετε ότι ο συνταξιούχος Ιερέας είναι απόλυτα ανάπηρος. Η χρήση της λέξης απόλυτος χαρακτηρίζει μία κατάσταση ή ιδιότητα που υπάρχει στον υπερθετικό βαθμό και κατά συνέπεια υπονοεί αναπηρία 100%.

Επειδή οι προσφεύγοντες προσκόμισαν όλα τα σχετικά δικαιολογητικά για τη νομιμοποίηση άσκησης της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής (αριθμ...../17-10-2014 πράξη αποδοχής κληρονομιάς , αριθμ.πρωτ...../28-11-2014 πιστοποιητικό μεταγραφής της προαναφερθείσας πράξης αποδοχής , αριθμ...../2014 πρακτικό δημοσίευσης της αριθμ...../6-1-2007 δημόσιας διαθήκης και το υπ'αριθμ...../2014 πιστοποιητικό του Ειρηνοδικείου με το οποίο βεβαιώνεται ότι εκτός από τη δημόσια διαθήκη που δημοσιεύθηκε με το αριθμ...../18-4-2014 πρακτικό του Ειρηνοδικείου δεν υπάρχει πρακτικό δημοσίευσης άλλης διαθήκης από άλλο δικαστήριο ή προξενική αρχή).

Επειδή στην περ.θ' της παρ.5 του άρθρου 6 του Ν 2238/1994 όπως ίσχυε μέχρι και τη χρήση 2013 , ορίζεται ότι "5.Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται.....θ) οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%)".

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 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:

«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 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...

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ.9 του ν.2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4110/2013 και εφαρμόζεται **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά**, σύμφωνα με την παράγραφο 1.α' του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«Εξαιρετικά, το ποσό του φόρου που προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 μειώνεται κατά διακόσια (200) ευρώ, για τον ίδιο φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν ή τον βαρύνουν, εφόσον:

α) Παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και άνω με βάση τη γνωμάτευση των οικείων υγειονομικών επιτροπών του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕΠΑ)... ..»

Επειδή με την 1035166/400/Α0012/ΠΟΛ.1087/9.3.1993 (ΦΕΚ 198 Β') κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων ορίζεται μεταξύ άλλων σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παρουσιάζει βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό που υπερβαίνει το ογδόντα τοις εκατό (80%), ο δικαιούχος μπορεί να προσκομίσει απόφαση της Ανωτάτης Στρατού Υγειονομικής Επιτροπής (Α.Σ.Υ.Ε.), με την οποία θα διαπιστώνεται και βεβαιώνεται το ποσοστό της αναπηρίας, αν πρόκειται για βαριές κινητικές αναπηρίες, καθώς και το χρονικό διάστημα που προβλέπεται ότι θα διαρκέσει η αναπηρία αυτή.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ/17-7-2014 έγγραφο της ΔΟΥ προς το Υπουργείο Οικονομικών και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, ζητήθηκαν διευκρινήσεις για τη συγκεκριμένη γνωμάτευση σχετικά με το αν θα μπορούσε να γίνει δεκτή προκειμένου ο φορολογούμενος να έχει τη μείωση του φόρου λόγω αναπηρίας με ποσοστό 67% (κωδ.001 ή εάν ανήκει στην κατηγορία των κινητικά αναπήρων με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80% (κωδ. 905) καθώς και τη χρονική διάρκεια αυτής.

Επειδή με το με αριθμ.πρωτ.Δ12Α 1136491 ΕΞ 2014/9-10-2014 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος απεστάλησαν προς όλες τις ΔΟΥ φωτοαντίγραφα των Φ.753/557/5086 Σ.2122/25-8-2014 και Φ.753/656/5189 Σ2252/30-9-2014 εγγράφων της Ανωτάτης Στρατού Υγειονομικής Επιτροπής (Α.Σ.Υ.Ε.) στα οποία διευκρινίζεται η χρονική διάρκεια ισχύος των γνωματεύσεων που έχουν εκδοθεί από την εν λόγω Υγειονομική Επιτροπή.

Επειδή με τα ανωτέρω έγγραφα της Α.Σ.Υ.Ε. διευκρινίζεται ειδικότερα ότι οι γνωματεύσεις που έχουν εκδοθεί πριν το 2012 και δεν αναγράφεται η διάρκειά τους εννοείται το «εφ'όρου ζωής». Οι γνωματεύσεις που έχουν εκδοθεί τα έτη 2012 και 2013 που αφορούν ποσοστό αναπηρίας και δεν αναφέρεται η διάρκειά τους, εννοείται το «εφ'όρου ζωής».

Επειδή η Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος με το υπ' αριθμ.πρωτ...Δ12Α 1131823ΕΞ2014/26-9-2014 έγγραφό της προς την Α.Σ.Υ.Ε. με συνημμένα τα επίδικα δικαιολογητικά ζήτησε να αποσταλεί στην ΔΟΥ ενημέρωση και διευκρινήσεις σχετικά με τη γνωμάτευση αναπηρίας του θανόντος επισημαίνοντας πως είναι απαραίτητο να αναγράφεται ρητά στο «σώμα» των γνωματεύσεων το ποσοστό αναπηρίας καθώς και αν οι αναφερόμενες σε αυτές παθήσεις συνιστούν κινητική αναπηρία. Επίσης, σε περίπτωση που οι εν λόγω φορολογούμενοι παρουσιάζουν διαφορετικά είδη αναπηριών, είναι σημαντικό να γίνεται σαφές στη γνωμάτευση το ακριβές ποσοστό που προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την κινητική τους αναπηρία.

Επειδή με το αριθμ. Φ.753/672/5235 Σ.2772/15-10-2014 έγγραφο της Α.Σ.Υ.Ε. προς τη ΔΟΥ με κοινοποίηση στο Υπουργείο Οικονομικών, Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος,

γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ ότι η υπ' αριθμ...../10-6-2004 γνωμάτευση της Α.Σ.Υ.Ε. που αφορά τον συνταξιούχο Ιερέα του , ισχύει εφ' όρου ζωής χωρίς να διευκρινίζεται το ποσοστό αναπηρίας.

Επειδή εν προκειμένω , οι προσφεύγοντες προσκόμισαν την υπ' αριθμ...../10-6-2004 γνωμάτευση της Α.Σ.Υ.Ε. στην οποία ρητά αναφέρονται οι παθήσεις από τις οποίες έπασχε ο χωρίς όμως να διευκρινίζεται το ποσοστό αναπηρίας ούτε εάν αυτό ανήκει στην κατηγορία των προσώπων με βαριές κινητικές αναπηρίες, ούτε αυτό διευκρινίστηκε κατόπιν του σχετικού ερωτήματος της αρμόδιας διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή , κατόπιν σχετικού ερωτήματος της υπηρεσίας μας προς την Α.Σ.Υ.Ε. , μας απεστάλη η αριθμ...../15-7-2015 γνωμάτευση της ως άνω υγειονομικής επιτροπής στην οποία ρητά αναφέρεται ότι το ποσοστό κινητικής αναπηρίας του από την πάθησή του , ήταν κατά την (10-6-2004) ημερομηνία εκδόσεως της γνωματεύσεως της ΑΣΥΕ και έως την ημερομηνία θανάτου του (4-12-2013) εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

Εν όψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι ο δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις των απαλλαγών του εισοδήματος με βάση την περίπτ. θ' της παρ. 5 του άρθρου 6 του ν.2238/1994 αλλά ούτε και στις εξαιρέσεις από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης της παρ. 2 του αρ.29 του ν.2011, καθότι προϋπόθεση προκειμένου ο υπόχρεος να τύχει των προβλεπόμενων απαλλαγών είναι να παρουσιάζει αναπηρία σε ποσοστό μεγαλύτερο του 80%, το οποίο να προκύπτει αποκλειστικά από βαριές κινητικές αναπηρίες και όχι από άλλου είδους αναπηρίες.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω προαναφερόμενων διατάξεων, συνάγεται ότι ορθά διενεργήθηκε μείωση φόρου ύψους 200 ευρώ κατά την εκκαθάριση της με αρ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την έκδοση της με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο παρουσίαζε κινητική αναπηρία με ποσοστό 67% το έτος 2013 σύμφωνα με την αριθμ...../15-7-2015 γνωμάτευση της ΑΣΥΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων ως εκ διαθήκης κληρονόμων του με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014 τελικό χρεωστικό : 4.669,81€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).