



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.12.2018

Αριθμός απόφασης: 5045

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 24.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**....., Α.Φ.Μ., κατοίκου Θρακομακεδόνων, οδός, αρ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών επί της με αριθ. πρωτ. /19.04.2018 αίτησής της για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το Σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της **του.....**, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών της με αριθ./19.04.2018 αίτησης της προσφεύγουσας περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού που αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση, με την οποία ζητούσε τον υπολογισμό της εισφοράς αλληλεγγύης επί του τεκμαρτού εισοδήματος λαμβανομένου υπόψη της κάλυψη του τεκμαρτού αυτού εισοδήματος με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ΣΤΕ 2563/2015).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεκκαθάριση και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης, φορολογικού έτους 2015, καθόσον αυτή υπολογίστηκε βάσει τεκμαρτού εισοδήματος, ενώ οι αντικειμενικές δαπάνες της είχαν καλυφθεί με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ΣΤΕ 2563/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011) ορίζεται 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 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, 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 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, 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, σε κάθε περίπτωση 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 διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997).

Επειδή, με την υπ' αρ. ειδοποίηση πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδόθηκε την 21.06.2016, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. κοινής με το σύζυγό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.106,64 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημά της πριν 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, ύψους 80.637,72 €, με συντελεστή εισφοράς 0,040.

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 η προσφεύγουσα με την υποβολή της, κοινής με το σύζυγό της, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 788 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), το ποσό των 60.000,00 ευρώ.

Επειδή ακολούθως, με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στην προσφεύγουσα, ποσού 3.225,51 ευρώ ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημά της, 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 788 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών την με αριθ. πρωτ./19.04.2018 αίτηση, ζητώντας την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορ. έτους 2015, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου.

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, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων της προσφεύγουσας, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του ν.4172/2013, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του εδ. ζ' της παρ.2 του ως άνω άρθρου και νόμου, εφόσον αυτά υπερβαίνουν τα πραγματικά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της **του**, με Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΦΑΚΟΣ 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.