



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

15/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

3987

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 11-08-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. δήλωσης και αριθ. ειδοποίησης/13-07-2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για το φορολογικό έτος 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, της οποίας αιτείται η ακύρωση.
6. Την από 08-09-2022 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11-08-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ειδοποίησης/13-07-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 που εκδόθηκε βάση της υπ' αριθμό αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς επιστροφή 1.478,99 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης και την επανεκκαθάρισή της διότι ενώ η ίδια έχει αναπηρία άνω του 80%, το εισόδημά της δεν εμφανίζεται ως αφορολόγητο σε αντίθεση με το περσινό εκκαθαριστικό. Η εκκαθάριση πραγματοποιήθηκε από το τμήμα εισοδήματος της εφορίας της Κηφισιάς όπου κι προσκόμισε τα σχετικά δικαιολογητικά.

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.»

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

.... ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Πρόσθετη μείωση φόρου ποσού διακοσίων (200) ευρώ προβλέπεται για το φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του: α) πρόσωπα με τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) αναπηρία βάσει γνωμάτευσης του Κέντρου Πιστοποίησης Αναπηρίας (ΚΕ.Π.Α.) ή της Ανώτατης του Στρατού Υγειονομικής Υπηρεσίας (Α.Σ.Υ.Ε.) για την πιστοποίηση αναπηρίας. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία, β) ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, οι οποίοι έχουν αποστρατευτεί ή/και αξιωματικοί, οι οποίοι υπέστησαν τραύμα ή νόσημα που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, γ) θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών που δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία, συμπεριλαμβανομένων μελών των οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών που απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας, τα οποία δικαιούνται να λαμβάνουν σύνταξη από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. δ) πρόσωπα που δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.»

Επειδή, στο άρθρο 43Α του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14....»

Επειδή, στο άρθρο 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1096/2017 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%)» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του ΚΦΕ προσδιορίζονται οι μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου, μεταξύ άλλων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

5. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθμ. ΝΣΚ 82/2016 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και

κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1098/30.6.2016 εγκύκλιο, έλαβε τη θέση ότι τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, δικαιούνται της προβλεπόμενης φοροαπαλλαγής της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 για την αμοιβή που καταβάλλεται σε αυτά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους υπό την ανωτέρω ιδιότητά τους και δεν προέρχεται από τα κέρδη της εταιρείας ή από την παροχή υπηρεσιών τους πέραν της ιδιότητάς τους ως μελών του Δ.Σ. (όπως υπηρεσίες μηχανικού, λογιστή, δικηγόρου κλπ).

Κατά το σκεπτικό του ΝΣΚ, καίτοι η θεσπιζόμενη ανωτέρω απαλλαγή του άρθρου 14 του ΚΦΕ δεν αφορά σε όλες τις κατ' ιδίαν μορφές των ακαθαρίστων εισοδημάτων του άρθρου 12 παρ. 3, αλλά μόνο στους μισθούς, τις συντάξεις και την πάγια αντιμισθία, είναι προφανές ότι η παράλειψη του νομοθέτη να μνημονεύσει ρητώς στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ.ε' ως απαλλασσόμενα και τα εισοδήματα των αναπήρων, τα οποία προέρχονται από αμοιβές (ή από ημερομίσθια κλπ), δεν δύναται να οδηγήσει σε αποκλεισμό της φορολογικής απαλλαγής για τα εν λόγω εισοδήματα, καθώς τέτοιος αποκλεισμός θα ήταν αντίθετος προς θεμελιώδεις αρχές του Συντάγματος για την προστασία των ατόμων με αναπηρία.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, με δεδομένο ότι οι αμοιβές που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και υπό την αίρεση ότι συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που θέτουν οι ίδιες ως άνω διατάξεις, εντάσσονται, για τη φορολόγησή τους, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη εφαρμογή των αναφερομένων στην ανωτέρω γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ότι οι εν λόγω αμοιβές που λαμβάνουν τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 14 του ΚΦΕ.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα από κοινού με το σύζυγό της, έχει υποβάλει τη με αριθ./2021 δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων στην οποία μεταξύ άλλων έχουν συμπεριληφθεί τα κάτωθι:

- Στον κωδικό 002 (Μείωση φόρου 200 ΕΥΡΩ λόγω αναπηρίας 67% και πάνω): ΝΑΙ
- Στον κωδικό 906 (Ενδειξη για ολικά τυφλούς, βαριά κινητικά ανάπηρους με αναπηρία από 80% και άνω): ΝΑΙ
- Στον κωδικό 020 (Επιτηδευματίας που φορολογείται με τις διατάξεις περ. στ παρ. 2 άρθρ. 12 ΚΦΕ): ΝΑΙ
- Στον κωδικό 308 (Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ παρ. 2 του άρθρ. 12ΚΦΕ): 20.260,00 €
- Στον κωδικό 606 (Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 άρθρ. 64 και 5γ άρθρ. 69 ΚΦΕ)): 3.840,00 €

Επειδή, βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/13-07-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία προέκυψε για την ίδια ποσό προ επιστροφή 1.478,99 € (έναντι του δηλωθέντος φόρου 3.840,00 €), ήτοι το εισόδημά της ύψους 20.260,00 € από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ παρ. 2 του άρθρ. 12 ΚΦΕ, φορολογήθηκε παρόλο που είχε δηλωθεί ο κωδικός 906.

Επειδή, κατόπιν επικοινωνίας με την Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ), διαπιστώθηκε η μη αναγνώριση του κωδικού 906, λόγω τεχνικού προβλήματος.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν εκκαθαρίστηκε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις γίνεται δεκτός και ο Προϊστάμενος όπως προβεί σε νέα οίκοθεν εκκαθάριση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 11-08-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, κατοίκου, και την ακύρωση της με αριθ. ειδοποίησης/13-07-2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου για το φορολογικό έτος 2021, και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς όπως ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΤΕΡΖΑΚΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ

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.