



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2266

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. 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 από 14.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κάτοικος Ν. Αττικής οδός αρ..... Τ.Κ., κατά της με αρ.

πρωτ./2019 αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, επί της με αριθμ. πρωτ./2018 αίτησης για επιστροφή ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015 που επιβλήθηκε με την αρ. δήλωσης/2016, αρ. χρ. κατ./....., αρ. ειδ., πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η τροποποίηση, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω.

6. Την από 05-04-2019 και με αρ.πρωτ..... έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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 την αρ. δήλωσης/2016, αρ. χρ. κατ./....., αρ. ειδ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (Εισοδήματα 01/01/2015-31/12/2015), **καταλογίστηκε** επί τεκμαρτού εισοδήματος(εισόδημα επιβολής εισφοράς 48.599,53 €), **ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 971,99 ευρώ.**

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ./2018 αίτηση περί επιστροφής της επιβληθείσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 971,99 ευρώ, καθώς αυτή επιβλήθηκε επί του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος του προσφεύγοντα, πριν τη μείωση του δηλωθέντος στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από το φόρο), ποσού 48.599,53 ευρώ. Η ως άνω αίτηση απορρίφθηκε με την με αρ. πρωτ./2019 αρνητική απάντηση από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ακυρωθεί η απορριπτική απάντηση-απόφαση της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω που αφορά την αίτηση αρ. πρωτ...../2018 και να γίνει δεκτή η εν λόγω αίτηση β) να γίνει νέα εκκαθάριση με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση και να επιστραφεί το ποσό των 971,99 ευρώ της εισφοράς αλληλεγγύης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Σύμφωνα με την υπ. αρ./2015 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε. κρίθηκε ότι η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν.3986/2011 που όριζε ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της επίδικης εισφοράς αλληλεγγύης λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994(σ.σ. συνεπώς και του άρθρου 34 παρ.2 του ν.4172/2013) κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ' αντίκειται

στο άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος όπως αντίστοιχα και η σχετική πρόβλεψη του άρθρου 1 εδαφ.6 της απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών Πολ.1167/2011 η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή. Έτσι, σύμφωνα με την παραπάνω απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ θεμελιώνεται το δικαίωμα φορολογούμενου να αιτηθεί την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης στις περιπτώσεις που κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης φυσικών προσώπων, το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης έχει υπολογιστεί πάνω στο τεκμαρτό εισόδημα χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η τυχόν κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματος αυτού με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (συμπλήρωση κα 787 και 788 του εντύπου Ε1).Υπενθυμίζει ότι, βάσει της πολ.1087/2016 κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και επόμενων, το τεκμαρτό εισόδημα για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη μετά τις μειώσεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ και συνεπώς δεν συντρέχουν λόγοι διεκδίκησης αχρεωστήτως καταβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος αυτό. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, συμπλήρωσε στον κωδ.787 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε η απαλλασσόταν από τον φόρο) το ποσό των 15.000,00 € το οποίο δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

Άρθρο 29 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

«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..

«3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α)....β.....

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 4305/2014 ΦΕΚ Α' 237/31-10-2014) ορίζεται ότι:

Άρθρο 52 ΦΠΑ εστίασης και εισφορά αλληλεγγύης

«2. 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 με μειωμένους τους συντελεστές των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%).»

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, 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. 102245/16-04-1997).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)

Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

2. 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 με την υπ' αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2015, η οποία εκδόθηκε την 15/07/2016, κατόπιν υποβολής της αρ. καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε για τον προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 971,99 €. Το ανωτέρω ποσό υπολογίσθηκε στο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντα, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.2 εδ. β' του ν.3986/2011, ύψους 48.599,53 €.

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.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός του βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο), το ποσό των 30.500,00 ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω την με αριθ. πρωτ./2018 αίτηση, ζητώντας την επιστροφή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, ύψους 971,99 €.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, **έπρεπε να υπολογισθεί, επί των τεκμαρτών εισοδημάτων** του προσφεύγοντα, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 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.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 14.03.2019 και με αρ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής, την ακύρωση της με αρ. πρωτ...../2019 αρνητικής απάντησης της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω επί του με αριθ. πρωτ./2018 αιτήματος επιστροφής ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 971,99 €, την ακύρωση της υπ' αρ. δηλ....., αρ. ειδ., αρ. χρ. καταλ./..... πράξης Διοικητικού προσδιορισμού της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω φορολογικού έτους 2015, κατά το μέρος που επιβλήθηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικού έτους 2015, ύψους 971,99 ευρώ και τη διενέργεια από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ Α4 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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 κοινοποίηση