



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1669

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Τη με 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. Τη με ημερομηνία 14/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/14-6-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/14-6-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.159,69 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 968,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.128,52 ευρώ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 14/6/2023 τη με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», του Πίνακα 4Α «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ [...]» του εντύπου Ε1, ποσό 34.505,13 ευρώ που έλαβε από την εργασία του ως υπάλληλος ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου της και στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, [...]» ποσό 6.211,58 ευρώ. Επί της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αριθ. ειδ/σης, Α.Χ.Κ.), με την οποία προσδιορίστηκε εκτός του κύριου φόρου (1.159,69 ευρώ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης (968,83 ευρώ).

Ο προσφεύγων, που τυγχάνει υπάλληλος του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και να του επιστραφεί το εν λόγω ποσό, ύψους 968,83 ευρώ, που κατέβαλε μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με το επισυναπτόμενο με την προσφυγή έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2021) με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (α. 72 παρ. 50, ΚΦΕ), ως προς τα νομικά πρόσωπα εντός Γενικής Κυβέρνησης» οι εργαζόμενοι στην θεωρούνται εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα.

2. Βάσει της με αριθμό πρωτ. Ε...../2020 εγκυκλίου εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα είναι όσοι εργάζονται σε φορείς εκτός δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που του κοινοποιήθηκε με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ. 2022 ΕΜΠ έγγραφο, με την οποία έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή που είχε υποβάλει για τον καταλογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του 2021.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α - *Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα* του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 50 του άρθρου 72 - Μεταβατικές διατάξεις του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 298 - Απαλλαγή της επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του ν.4738/2020 (ΦΕΚ Α' 207), συμπληρώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 33 του ν.4772/2021 (ΦΕΚ Α' 17) και τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 121 - Απαλλαγή από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συγκεκριμένα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ του ν.4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78), ορίζεται ότι:

« Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται το φορολογικό έτος 2021, αλλά ανάγονται στο φορολογικό έτος 2020.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε...../2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση και οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207) για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021» αναφέρεται ότι:

«Α. ...

Β. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (παρ. 50 άρθρου 72 ΚΦΕ)

7. Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2021, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα έχει εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ.

Ομοίως δε θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις αμοιβές μελών Δ.Σ. της περ. δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, καθώς και στο εισόδημα της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ. Συνεπώς, για τα εισοδήματα αυτά από τον Ιανουάριο του 2021 δεν θα πρέπει να διενεργείται παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρ. 6 του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

8. Αντιθέτως, παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διενεργείται στις κάθε είδους συντάξεις από όποιον φορέα και αν καταβάλλονται. Διευκρινίζεται, περαιτέρω, ότι το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (περ. ζ' παρ. 3 άρθρου 12 ΚΦΕ), είτε καταβάλλεται εφάπαξ είτε με τη μορφή περιοδικής παροχής, αποτελεί εισόδημα από σύνταξη και όχι από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου δεν απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ούτε για το φορολογικό έτος 2020 ούτε για το φορολογικό έτος 2021.

9. Επίσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή με τα οριζόμενα για το φορολογικό έτος 2020, αν στο φορολογικό έτος 2021 προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 34 παρ. 1 περ. α) για δικαιούχους απαλλαγής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, προκειμένου να μην επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, πρέπει τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη (2019 και 2020), είτε να μην υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων είτε αυτή να έχει καλυφθεί έστω και με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση. Στην περίπτωση αυτή, η απαλλαγή στην προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων χορηγείται

μόνο εφόσον ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία από τον ιδιωτικό τομέα.

10. Διευκρινίζεται, τέλος, ότι εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα είναι μόνο όσοι εργάζονται σε φορείς εκτός δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης (βλ. και άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4756/2020 (Α' 235)).».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 74 του άρθρου 72 – Μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 177 - Διεύρυνση απαλλαγών από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2022 και κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για όλα τα εισοδήματα για το φορολογικό έτος 2023 και εφεξής - Τροποποίηση παρ. 74 άρθρου 72 ν. 4172/2013 του Ν.4972/2022 ορίζεται ότι:

«Για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στον δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α καταργείται για όλα τα εισοδήματα του άρθρου αυτού που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2021 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (ά. 72 παρ. 50, Κ.Φ.Ε.)», σε απάντηση της από 8/4/2021 αίτησης της, διευκρινίστηκε ότι:

« 1. Με την αριθ. πρωτ. Ε/2020 εγκύκλιο κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 298 του ν.4738/2020 για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43^Α του ΚΦΕ από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021. Ειδικότερα, αναφορικά με την απαλλαγή από την πιο πάνω εισφορά στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (ά. 72 παρ. 50, ΚΦΕ), με την πιο πάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα είναι μόνο όσοι εργάζονται σε φορείς εκτός δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν ανήκουν στους εργαζόμενους του ιδιωτικού τομέα όσοι εργάζονται σε δημόσιες υπηρεσίες, αποκεντρωμένες διοικήσεις, καθώς και σε ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικά πρόσωπα αυτών και περαιτέρω προκύπτει ότι ως νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης νοούνται τα πρόσωπα που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και ειδικότερα σε κάθε έναν από τους υποτομείς αυτού. Εξάλλου, το Μητρώο αυτό χρησιμοποιείται συστηματικά για την εφαρμογή διατάξεων του ΚΦΕ (βλ. ά. 46, 64, ΚΦΕ και ΠΟΛ. 1120/2014 και 1044/2015).

3. Η αναγνωρίστηκε ως σωματείο με την υπ' αριθ. /5.5.1970 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου και το καταστατικό της καταχωρήθηκε στα βιβλία του Πρωτοδικείου με α.α.

4. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η δεν αποτελεί δημόσια υπηρεσία, αποκεντρωμένη διοίκηση, ΟΤΑ οποιουδήποτε βαθμού ή νομικό πρόσωπο αυτού, αλλά ούτε

νομικό πρόσωπο εντός Γενικής Κυβέρνησης, καθόσον δεν περιλαμβάνεται στο μητρώο φορέων γενικής κυβέρνησης, οι εργαζόμενοι σε αυτήν θεωρούνται ως εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.»

Επειδή, ο προσφεύγων εργάζεται ως υπάλληλος ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου στο σωματείο «.....» (..... με συνολικές καθαρές αποδοχές για το φορολογικό έτος 2022 ύψους 34.505,13 ευρώ, όπως προκύπτει από την αναρτηθείσα εικόνα αποδοχών του στο σύστημα TAXIS, ποσό που αποτελεί το εισόδημα επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία προσδιορίστηκε συνολικά σε 968,83 ευρώ.

Επειδή, ωστόσο, βάσει του προπαρατεθέντος με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2021 εγγράφου Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., θεωρείται εργαζόμενος στον ιδιωτικό τομέα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 50 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 74 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 177 του Ν.4972/2022, για το φορολογικό έτος 2022 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται μόνο στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στον δημόσιο τομέα και συντάξεις.

Ως εκ τούτου, το εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσεται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και οι ισχυρισμοί του κρίνονται βάσιμοι και αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 14/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ....., και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από την οποία θα προκύψει η επιστροφή/διαγραφή της καταλογισθείσας με τη με αριθμό ειδοποίησης/14-6-2023 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 968,83 ευρώ, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΚΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.