



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1902

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
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 Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ:.....και β) με ΑΦΜ:, κάτοικοι αμφότεροι Αττικής, επί της οδού

..... αρ. ΤΚ, κατά των με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής των: α) του με ΑΦΜ: και β) με ΑΦΜ:, 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:

Οι προσφεύγοντες, την 05-06-2023 υπέβαλαν από κοινού τη με αριθ. καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων:

1) η **προσφεύγουσα** στον κωδικό 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς...», του πίνακα 4Α «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ...» του εντύπου Ε1, ποσό 67.137,24 ευρώ που έλαβε από την εργασία της ως δικαστικός λειτουργός, στον κωδικό 316 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς ...» ποσό 20.733,74 ευρώ και στον κωδικό 334 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)» ποσό 3.157,72 ευρώ και

2) ο **προσφεύγων** στον κωδικό 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις...» του πίνακα 4Α «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ...» του εντύπου Ε1, ποσό 18.713,40 ευρώ, στον κωδικό 321 «Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις...» ποσό 3.053,54 ευρώ, που έλαβε ως συνταξιούχος, στον κωδικό 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς ...» ποσό 3.010,60 ευρώ και στον κωδικό 333 «Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)» ποσό 147,72 ευρώ.

Στη συνέχεια στο πλαίσιο της υποβολής της με αριθ. καταχ./05-06-2023 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν από κοινού τη με αριθ. πρωτ...../12-06-2023 δήλωση επιφύλαξης, με την οποία ζητούσαν τα εξής:

- 1) να απαλλαγούν από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα εισοδήματα που απέκτησαν στο φορολογικό έτος 2022 (εισοδήματα 01/01/2022 – 31/12/2022),
- 2) να απαλλαγεί η προσφεύγουσα από τον φόρο εισοδήματος καθώς και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, όσον αφορά τα έξοδα παράστασης, που της καταβλήθηκαν λόγω της θέσης της ως Διευθύντριας Οικονομικού Προγραμματισμού και Εποπτείας Οικονομικών Υποθέσεων της Ε.Σ.Δι. και

3) να επιστραφεί στην προσφεύγουσα ο φόρος ύψους 648,00 ευρώ, που παρακρατήθηκε αχρεωστήτως από την Ε.Σ.Δι., για το χρονικό διάστημα από 01/06/2022 έως 31/12/2022, ή άλλως να συμψηφιστεί με τον τυχόν οφειλόμενο φόρο, για το φορολογικό έτος 2022.

Από την εκκαθάριση της ανωτέρω υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ενώ απορρίφθηκε η ως άνω επιφύλαξη, εκδόθηκαν:

- ως προς την προσφεύγουσα, η με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 680,25 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 381,36 ευρώ [3.539,08 ευρώ (ποσό εισφοράς) – 3.157,72 ευρώ (εισφορά που παρακρατήθηκε)], ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 1.061,61 ευρώ και

- ως προς τον προσφεύγοντα, η με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 1,67 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 116,63 ευρώ [264,35 ευρώ (ποσό εισφοράς) – 147,72 ευρώ (εισφορά που παρακρατήθηκε)], ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 118,30 ευρώ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν:

1) Να ακυρωθεί η από 14/06/2023 απόρριψη της με αριθ. πρωτ./12-06-2023 δήλωσης επιφύλαξης που είχαν υποβάλει στο πλαίσιο της υποβολής της κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, φορολογικού έτους 2022.

2) Να γίνει δεκτή η ως άνω δήλωση επιφύλαξης.

3) Για την προσφεύγουσα να ακυρωθεί η με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, όσον αφορά:

α) φόρο ύψους 1.226,04 ευρώ στην αποζημίωση εξόδων παράστασης που της καταβλήθηκε ως Διευθύντρια Οικονομικού Προγραμματισμού και Εποπτείας Οικονομικών Υποθέσεων της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργιών,

β) φόρο ύψους 648,00 ευρώ που παρακρατήθηκε αχρεωστήτως από την Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργιών και δεν συμψηφίστηκε ούτε επιστράφηκε και

γ) ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.539,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022.

4) Για τον προσφεύγοντα να ακυρωθεί η με αριθ./14-06-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, όσον αφορά την ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 264,35 ευρώ.

5) Να επιστραφεί νομιμοτόκως στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ΚΦΔ:

α) Το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο ήδη κατέβαλε αχρεωστήτως, για το φορολογικό έτος 2022, εν μέρει με παρακράτησή του από τη μηνιαία αποζημίωση εξόδων παράστασης και κατά το υπόλοιπο μέρος μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ήτοι ποσό ύψους 1.226,04 ευρώ,

β) το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο ήδη κατέβαλε αχρεωστήτως, για το φορολογικό έτος 2022, με παρακράτησή του από την Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργιών (Ε.Σ.Δι.), ήτοι ποσό ύψους 648,00 ευρώ και

γ) το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, το οποίο ήδη κατέβαλε αχρεωστήτως, εν μέρει με παρακράτησή του από τις μηνιαίες αποδοχές του και κατά το υπόλοιπο μέρος μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2022, ήτοι να της επιστραφεί ποσό ύψους 3.539,08 ευρώ.

6) Να επιστραφεί νομιμοτόκως στον **προσφεύγοντα**, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ΚΦΔ, το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, το οποίο ήδη κατέβαλε αχρεωστήτως, για το φορολογικό έτος 2022, εν μέρει με παρακράτησή του από τις μηνιαίες συντάξιμες αποδοχές του και κατά το υπόλοιπο μέρος μετά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ήτοι να του επιστραφεί νομιμοτόκως ποσό ύψους 264,35 ευρώ, **προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:**

A. Ως προς την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης των προσφεύγοντων.

- Παραβίαση της αρχής της ισότητας ενώπιον του νόμου και της ισότητας στα δημόσια βάρη καθώς και της αρχής απαγόρευσης των διακρίσεων αφενός δια της διατήρησης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των συνταξιούχων, και συνακόλουθα και των στρατιωτικών συνταξιούχων και των υπαλλήλων και λειτουργών σε φορείς του δημοσίου τομέα συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργών και αφετέρου δια της θέσπισης απαλλαγών συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων από την ως άνω παρακράτηση.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δια της διατήρησης παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των συνταξιούχων, συμπεριλαμβανομένων των στρατιωτικών συνταξιούχων και των υπαλλήλων σε φορείς του δημοσίου τομέα εν γένει, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργών.

- Αυθαίρετη εξομοίωση των δικαστικών λειτουργών με τους δημοσίους υπαλλήλους δια της διατήρησης της εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των πρώτων κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής περί προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας των δικαστικών λειτουργών (87 παρ. 1 του Συντάγματος) καθώς και του δικαιώματος λήψης αποδοχών ανάλογων με το λειτούργημά τους (88 παρ. 2 του Συντάγματος) και αυθαίρετη εξομοίωση των στρατιωτικών συνταξιούχων με τους λοιπούς συνταξιούχους των φορέων κοινωνικής ασφάλισης.

- Παραβίαση του δικαιώματος των δικαστικών λειτουργών και των στρατιωτικών συνταξιούχων στην περιουσία (άρθρο 17 του Συντάγματος και άρθρο 1 παρ.1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ) δια της επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματά τους.

B. Ως προς τα έξοδα παράστασης της προσφεύγουσας.

- Παράβαση των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος και 7 και 14 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Η αποζημίωση εξόδων παράστασης έχει αποκλειστικά και μόνο αποζημιωτικό χαρακτήρα και επομένως δεν αποτελεί μισθολογική παροχή και άρα ούτε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ως εκ τούτου δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των άρθρων 78 του Συντάγματος και 7 παρ. 1 και 14 του ΚΦΕ, ούτε υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης

- Παραβίαση του δικαιώματος του Διευθυντή Οικονομικού Προγραμματισμού και Εποπτείας Οικονομικών Υποθέσεων της ΕΣΔι στην περιουσία (άρθρο 17 του Συντάγματος και άρθρο 1 παρ. 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ) δια της επιβολής φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης στην αποζημίωση εξόδων παράστασης που του χορηγείται.

Η εν λόγω αποζημίωση που χορηγείται στο Διευθυντή Οικονομικού Προγραμματισμού και Εποπτείας Οικονομικών Υποθέσεων της ΕΣΔι, αντικρίζει πραγματικές δαπάνες στις οποίες αυτός υποβάλλεται για την ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων του, ο χαρακτηρισμός της ως μισθολογικής παροχής από τη φορολογική διοίκηση και η επιβολή φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης επί αυτής αντιβαίνει προδήλως στα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 παρ. 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ.

Γ. Ως προς την παρακράτηση μη οφειλόμενου φόρου της προσφεύγουσας.

Για το διάστημα από 01/06/2022 έως 31/12/2022 παρακρατήθηκε φόρος 648,00 ευρώ επί των εξόδων παράστασης, που έλαβε τον οποίο δεν όφειλε. Κατά την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης στις 05/06/2023 και σύμφωνα με τα στοιχεία που υποβλήθηκαν από την ΕΣΔι στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ, δεν κατέστη δυνατόν να δηλώσει το ως άνω ποσό, ώστε να συμψηφιστεί με τον τυχόν οφειλόμενο φόρο για το φορολογικό έτος 2022, η άλλως να της επιστραφεί, καθόσον δεν υπάρχει αντίστοιχη επιλογή στο έντυπο της φορολογικής δήλωσης, η οποία υποβάλλεται ηλεκτρονικά.

Ως προς τη με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές...

Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 42.

3. Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΚΦΔ) 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 παρ. 74 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 121 «Απαλλαγή από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συγκεκριμένα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ» του ν.4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78) και τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 177 του ν. 4972/2022 (ΦΕΚ Α' 181/23-09-2022), ορίζεται ότι:

«74. 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 τη με αριθ. πρωτ. Ε.2125/2021 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021)» αναφέρεται ότι:

«8. Άρθρο 121 «Απαλλαγή από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συγκεκριμένα εισοδήματα του άρθρου 43Α του Κ.Φ.Ε. για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 - Τροποποίηση της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 - Προσθήκη παραγράφου στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 121 τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ως προς τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και προστέθηκε η παρ. 74 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.

Με τις νέες διατάξεις της παρ. 50 του άρθρου 72 ορίστηκε ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κ.Φ.Ε. όλα τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με μόνη εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις.

Διευκρινίζεται ότι εργαζόμενοι στον δημόσιο τομέα είναι όσοι εργάζονται σε φορείς 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. άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4756/2020-Α' 235).

Στις κάθε είδους συντάξεις από όποιον φορέα και αν καταβάλλονται διενεργείται παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Διευκρινίζεται, περαιτέρω, ότι το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (περ. ζ' παρ. 3 άρθρου 12 Κ.Φ.Ε.), 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 για το φορολογικό έτος 2021...

Αν στο φορολογικό έτος 2021 προσδιορίζεται εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται στο εισόδημα αυτό, εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη (2019 και 2020) δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης

φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34, δηλαδή είτε να μην υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων είτε αυτή να έχει καλυφθεί έστω και με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση. Στην περίπτωση που η προστιθέμενη διαφορά φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (περ. α' παρ. 1 άρθρου 34 ΚΦΕ), η απαλλαγή στην προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων χορηγείται μόνο εφόσον ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία από τον ιδιωτικό τομέα.

Με τις διατάξεις της νέας παρ. 74 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. για το φορολογικό έτος 2022 ορίσθηκε ότι απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α Κ.Φ.Ε. αποκλειστικά και μόνο τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία στον ιδιωτικό τομέα. 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.

Επίσης, αντιστοίχως με τα οριζόμενα για το φορολογικό έτος 2021, ορίζεται ότι αν στο φορολογικό έτος 2022 προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (περ. α' παρ. 1 άρθρο 34), προκειμένου να μην επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο εισόδημα αυτό, πρέπει τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη (2020 και 2021), 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ο.Δ.Ε.Α 1097101 ΕΞ 03-10-2022 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 139, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 182 και 192 του ν. 4972/2022 (Α'181/23-9-2022)», αναφέρεται ότι:

«[...] 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» Με τις διατάξεις του άρθρου 177 η παρ. 74 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) τροποποιείται α) στο πρώτο εδάφιο ως προς τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των απαλλαγών από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2022, β) με την προσθήκη τρίτου εδαφίου για την κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για όλα τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και μετά, και η παρ. 74 διαμορφώνεται ως εξής: «74. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. Α.1042/30-03-2023 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2022 και εφεξής», αναφέρεται ότι:

«[...] Άρθρο 3 Τύπος και περιεχόμενο της Πράξης Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου. 1. Ο τύπος της πράξης του Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση του υπόχρεου και της συζύγου/ΜΣΣ, κατά περίπτωση, για το φορολογικό έτος 2022 και εφεξής είναι αυτός που ορίζεται στο συνημμένο Παράρτημα Στ «Πράξη

Διοικητικού/Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με την οποία συνίσταται και βεβαιώνεται οφειλή/απαίτηση», που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. **Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου.** [...] 15. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις, σύμφωνα με την παρ. 74 άρθρου 72 ΚΦΕ. 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 ΚΦΕ. Κατόπιν τούτων, αν στο φορολογικό έτος 2022 προκύψει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή μισθωτή εργασία, προκειμένου να μην επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, πρέπει για τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη (2020 και 2021), είτε να μην υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων είτε αυτή να έχει καλυφθεί έστω και με εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση. Η απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στην προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων που φορολογείται ως μισθωτή εργασία, χορηγείται μόνο εφόσον ο φορολογούμενος αποκτά πραγματικό εισόδημα από μισθωτή εργασία εκτός δημοσίου τομέα και συντάξεων. [...]».

Επειδή, ο προσφεύγων, την 05/06/2023, υπέβαλε τη με αριθ. καταχ., κοινή με την προσφεύγουσα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων και τα ποσά των εισοδημάτων του, όπως αυτά αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. /14-06-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 116,63 ευρώ [264,35 ευρώ (ποσό εισφοράς) – 147,72 ευρώ (εισφορά που παρακρατήθηκε)].

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ως προς τον προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του ΚΦΕ, για το φορολογικό έτος 2022 και την έντοκη επιστροφή της συνολικής καταλογισθείσας εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 264,35 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 121 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78) η απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α εφαρμόζεται για όλα τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις.

Επειδή, εν προκειμένω, η εκκαθάριση της με ημερομηνία υποβολής 05/06/2023 και με αριθ. καταχ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. /14-06-2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 43Α και 72 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) καθώς και των όσων αναφέρονται στις με αριθ. πρωτ. Ε.2125/15-06-2021, Ο.Δ.Ε.Ε.Α ΕΞ/03-10-2022 και ΠΟΛ. Α.1042/30-03-2023 εγκυκλίου και οδηγίες της ΑΑΔΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους», ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τη με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της προσφεύγουσας.

Επειδή, με το άρθρο 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) ορίζεται ότι: *«1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 3, 139Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα. [...] 2. Προσφυγή, από το δικόγραφο της οποίας παραιτήθηκε ο προσφεύγων, θεωρείται ότι δεν ασκήθηκε.»*.

Επειδή, με την ως άνω διάταξη, καθίσταται δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία, μόνο μία φορά επιτρέπεται να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. Ολ ΣτΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣτΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης

αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή προς τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Χολαργού, κατά της με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ.

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε, από την Υπηρεσία μας, η με αριθ./21-11-2023 απόφαση, με την οποία η ενδικοφανής προσφυγή ως προς την ως άνω πράξη έγινε μερικώς δεκτή.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Χολαργού, κατά της **ίδιας ως άνω πράξης**, ήτοι κατά της με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί δεύτερη προσφυγή ασκηθείσα κατά της **ίδιας πράξης** και πρέπει για το λόγο αυτό, ως προς την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:..... και με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

Α) Ως προς τη με αριθ. ειδοπ...../14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2022, της προσφεύγουσας

Την **απόρριψη** ως **απαράδεκτη**.

Β) Ως προς τη με αριθ. ειδοπ...../14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2022, του προσφεύγοντος

Την **απόρριψη** και την επικύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2022

Ποσό πληρωμής: 118,30 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοπ./14-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, της ΑΑΔΕ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη του Τμήματος Επανεξέτασης 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.