



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1839

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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 υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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. Την από 27.7.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, κατοίκου, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/3.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/17.7.2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από 27.7.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/3.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/17.7.2023 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 773,88 €, πλέον 29,68 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 803,56 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την τροποποίηση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης κατά το μέρος της εκείνο, το οποίο αφορά στην επιβολή ΕισφΑλληλ επί των εισοδημάτων που απέκτησε κατά την περίοδο 01.01.2022-31.12.2022, και την επιστροφή ως αχρεωστήτως παρακρατηθέντος-καταβληθέντος του σχετικού ποσού ΕισφΑλληλ και μάλιστα νομιμοτόκως από την εκάστοτε μηνιαία παρακράτηση ποσού ΕισφΑλληλ, άλλως από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής επιφύλαξης της επί της οικείας υπ' αριθμ. υποβολής/3.7.2023 (αρχικής) δήλωσής της ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παραβίαση της αρχής της ισότητας ενώπιον του νόμου και της ισότητας στα δημόσια βάρη, καθώς και της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων αφενός διά της διατήρησης επιβολής ΕισφΑλληλ στα εισοδήματα των υπαλλήλων σε φορείς του δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργών, και αφετέρου διά της θέσπισης απαλλαγών συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων από την ως άνω παρακράτηση.
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας διά της διατήρησης παρακράτησης της ΕισφΑλληλ στα εισοδήματα των υπαλλήλων σε φορείς του δημοσίου τομέα εν γένει, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργών.
- 3) Αυθαίρετη εξομοίωση των δικαστικών λειτουργών με τους δημοσίους υπαλλήλους διά της διατήρησης της ΕισφΑλληλ στα εισοδήματα των πρώτων κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής περί προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας των δικαστικών λειτουργών (άρθρο 87 παρ. 1 Σ), καθώς και του δικαιώματος λήψης αποδοχών ανάλογων με το λειτούργημά τους (άρθρο 88 παρ. 2 Σ).
- 4) Παραβίαση του δικαιώματος των δικαστικών λειτουργών στην περιουσία (άρθρο 17 Σ και άρθρο 1 παρ. 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ) διά της επιβολής ΕισφΑλληλ στα εισοδήματά τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2022: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2022), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022): «Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων [...]. 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, με το άρθρο 112 παρ. 9 ν. 4387/2016 ενσωματώθηκε η ΕισφΑλληλ του άρθρου 29 ν. 3986/2011 στο ν. 4172/2013, αποκτώντας έτσι **μόνιμο χαρακτήρα** (πρβλ. τα συναφώς αναφερόμενα στην οικεία έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 112 παρ. 9 ν. 4387/2016) και αποσυνδεόμενη πλέον από τους ειδικούς λόγους που επέβαλαν αρχικά (το 2011) τη θέσπισή της.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 74 ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 121 παρ. 2 ν. 4799/2021, τροποποιήθηκαν με το άρθρο 177 ν. 4972/2022 και ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022): «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 στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. [...]. 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 όσα αναφέρονται στην Αιτιολογική Έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 121 ν. 4799/2021: «Η διατήρηση της υφιστάμενης φορολογίας της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συνδυασμό με τις συνέπειες στην οικονομία και το κοινωνικό σύνολο από την πανδημία του κορωνοϊού COVID-19 δημιουργεί πρόβλημα στην **ανάπτυξη της αγοράς, στη ρευστότητα της οικονομίας**, ενώ περαιτέρω συνιστά **αντικίνητρο στην επενδυτική δραστηριότητα**».

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην Αιτιολογική Έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 177 ν. 4972/2022: «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων επιβλήθηκε με τον ν. 3986/2011 στο πλαίσιο των μέτρων δημοσιονομικής προσαρμογής της χώρας λόγω της κρίσης χρέους. Με την έξοδο της χώρας και από το καθεστώς ενισχυμένης εποπτείας οι συνθήκες έχουν μεταβληθεί. Ταυτόχρονα, το εισόδημα των πολιτών, κατά τα τελευταία έτη, δέχεται πιέσεις λόγω διαδοχικών και επάλληλων εξωγενών κρίσεων (πανδημία νόσου COVID-19, παράπλευρες επιπτώσεις του πολέμου στην Ουκρανία). Η κατάργηση επομένως της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης από την 1^η.1.2023 και εφεξής είναι ένα ουσιαστικό μέτρο θωράκισης του εισοδήματος των πολιτών, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι σκοποί, για τους οποίους αυτή επιβλήθηκε, έχουν πλέον εκλείψει. Επιπλέον, λόγω της δυσχερούς συγκυρίας κατά το τρέχον έτος

απαιτείται να ληφθεί ιδιαίτερη μέριμνα για τους πολίτες που το εισόδημά τους υπόκειται σε μεγαλύτερες διακυμάνσεις, όπως είναι όλοι οι απασχολούμενοι στον ιδιωτικό τομέα (μισθωτοί και επιτηδευματίες), οι ιδιοκτήτες ακινήτων κ.λπ., και ως εκ τούτου χορηγείται απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, για αυτά τα εισοδήματα, ήδη από το 2022.»

Επειδή, από τις ως άνω αναφορές στην Αιτιολογική Έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 121 ν. 4799/2021 και στην Αιτιολογική Έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 177 ν. 4972/2022 συνάγεται ότι η θέσπιση της απαλλαγής από την ΕισφΑλληλ των εισοδημάτων του ιδιωτικού τομέα υπαγορεύτηκε από την ανάγκη **στήριξης της ιδιωτικής οικονομικής δραστηριότητας** και κατ' επέκταση της συνολικής οικονομίας της χώρας, υπό το πρίσμα και της ανάγκης για **διατήρηση δημοσιονομικής σταθερότητας**, που έχει αναχθεί από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας των τελευταίων ετών σε υπέρτερο λόγο δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή, εξάλλου, με την υπ' αριθμ. 1307/2019 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 20 της απόφασης) κρίθηκε κατά πλειοψηφία (21-6) ότι οι δημόσιοι λειτουργοί (όπως οι δικαστικοί λειτουργοί) αποτελούν **διαφορετική κατηγορία** σε σχέση με τους υπαλλήλους του ιδιωτικού τομέα. Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε και σε μεταγενέστερη απόφαση της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου και συγκεκριμένα στην υπ' αριθμ. 798/2021 απόφασή του (σκέψη 17, ομόφωνα).

Επειδή, περαιτέρω, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ) κρίνει παγίως ότι στο προστατευτικό πεδίο των διατάξεων του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ εμπίπτουν μεν καταρχήν οι δεδουλευμένες αποδοχές του δημοσιοϋπαλληλικού δικαίου και η προσδοκία για τη μελλοντική καταβολή τους, πλην όμως με τις διατάξεις αυτές δεν κατοχυρώνεται δικαίωμα σε διαρκή απόληψη αποδοχών και συντάξεων συγκεκριμένου ύψους (βλ. αντί άλλων τις παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ που περιλαμβάνονται στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1307/2019 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 17 της απόφασης)), εκτός αν συντρέχει περίπτωση διακινδύνευσης της αξιοπρεπούς διαβίωσης του ενδιαφερομένου, περίπτωση που προφανώς δε συντρέχει στην υπό κρίση υπόθεση.

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 παρ. 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 και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και γενικά της συμφωνίας τους με κανόνες δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος ανήκει κατεξοχήν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, ενώ τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν καταρχήν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω όλοι οι ως άνω προβαλλόμενοι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγοι της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.7.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/3.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/17.7.2023.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2022 συνολικού ποσού 803,56 €.

Φορολογικό έτος 2022:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2022 συνολικού ποσού 803,56 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/3.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/17.7.2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.