



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 20-02-2024

Αριθμ. Αποφ.: 380

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.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 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Την 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 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 **09-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., Τ.Θ. κατά: **α)** της με αριθ. δήλωσης/23-08-2023 και με αριθ. ειδοποίησης/08-11-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, και **β)** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της δήλωσης επιφύλαξης ως προς την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση κατόπιν επανεκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

6. Τις από 10-11-2023 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, την 23-08-2023, υπέβαλε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», ποσό 60.088,70 του εντύπου Ε1, που έλαβε από την εργασία του ως λειτουργός του Ν.Σ.Κ. Με το με από .../08-2023 αίτημά του ζητούσε την αποδοχή της ως άνω επιφύλαξης ως προς την απαλλαγή του από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 για το εν λόγω εισόδημα και την επιστροφή νομιμοτόκως του ποσού της εισφοράς που του επεβλήθη. Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε στις 08-11-2023 και εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/2023 και με αριθ. ειδοποίησης/08-11-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, από την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 1.964,08 ευρώ (κύριος φόρος εισοδήματος και συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 1.505,27€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 458,81€).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) να ακυρωθεί η απόρριψη της επιφύλαξης κατά την υποβολή της ηλεκτρονικής του δήλωσης β) την απαλλαγή του αποκτηθέντος εισοδήματός του από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 και γ) την επιστροφή της εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.832,65 και μάλιστα νομιμοτόκως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση αρχής ισότητας ενώπιον του νόμου, ισότητας στα δημόσια βάρη και της απαγόρευσης των διακρίσεων.

- Παραβίαση αρχής αναλογικότητας με τη διατήρηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στους δημοσίους υπαλλήλους, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργών.
- Αυθαίρετη εξομοίωση των δικαστικών λειτουργών με τους δημοσίους υπαλλήλους
- Παραβίαση του δικαιώματος των δικαστικών λειτουργών στην περιουσία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 «**Δήλωση με επιφύλαξη**» του Κ.Φ.Δ. 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 ...».

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....2. **Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακρο-χρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπερι-λαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης,**

της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, **εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης** τα φυσικά πρόσωπα που **είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής** για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 74 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρου 121 παρ. 2 του ν.4799/2021(ΦΕΚ Α'78) «Απαλλαγή της επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ για τα φορολογικά έτη 2021 και 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.»**

Επειδή, με την Α.1042/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «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», ορίζεται ότι: «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 23-08-2023, υπέβαλε με επιφύλαξη την με αριθ. καταχώρησης Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας το ποσό της αμοιβής που έλαβε από την εργασία του ως λειτουργός του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, όπως αυτή αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ. Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία προσδιορίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 2.832,65€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την απαλλαγή του αποκτηθέντος εισοδήματός του από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 και την έντοκη επιστροφή της παρακρατηθείσας εισφοράς αλληλεγγύης, συνολικού ποσού 2.832,65€.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 121 του ν.4799/2021(ΦΕΚ Α' 78) και περαιτέρω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παρ.7 της με αριθ. πρωτ. Α.1042/2023 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ **η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ.**

Επειδή, εν προκειμένω, η εκκαθάριση της προσβαλλόμενης πράξης, διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 43Α και 72 του ν.4172/2013 καθώς και των όσων αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. Ε.2125/2021 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

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 προσφεύγοντα 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 προσφεύγοντα, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **09-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:** και την **επικύρωση** της με αριθ. δήλωσης/2023 και με αριθ. ειδοποίησης/08-11-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2022: 1.964,08€.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 08-11-2023 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022 (ΑΧΚ/.... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού).

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης**

Μαβινίδου Κυράτσα

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.