



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 1-12-2017

Αριθμός απόφασης: 6116

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. 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21-9-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΓΕΡΑΚΑ, οδός κατά της με αριθμό/ 11-9-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στο με αριθμό/ 31-8-2017 αίτημά του για επιστροφή της καταβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 ως αχρεωστήτως καταβληθείσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 11-9-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στο με αριθμό/ 31-8-2017 αίτημα του προσφεύγοντα για επιστροφή της καταβληθείσας εισφοράς αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-9-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό πρωτοκόλλου/ 11-9-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επί της με αριθμό/ 31-8-2017 αίτησής του για επιστροφή του ποσού της εισφοράς αλληλεγγύης που κατέβαλε για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, διότι κατά την εκκαθάριση των δηλώσεών του πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το τεκμαρτό εισόδημά του καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, βάσει της 2563/2015 Απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. ... 25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 52 «ΦΠΑ εστίασης και εισφορά αλληλεγγύης» του ν.4305/2014: «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 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011:

«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.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. 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 χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.»

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ.1099/ 9-4-2014 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3986/11 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», μετά την κατάργηση του ν. 2238/94 και την έναρξη ισχύος του ν. 4172/13»:

«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1167/ 2-8-2011 «Διαδικασία για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, της έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες και του τέλους επιτηδεύματος, που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 29,30 και 31, αντίστοιχα, του ν. 3986/2011(ΦΕΚ152 Α-1 Ιουλίου 2011). Λοιπά θέματα για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.»: «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. ...

Επισημαίνεται ότι, στις διατάξεις αυτές δεν εμπίπτει το ποσό της μείωσης που υπολογίζεται στις αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 16, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε.

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, σύμφωνα με το άρθρο 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013: *«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 στους κωδικούς 787-788 του εντύπου Ε1 (Ανάλωση Κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) συμπληρώνεται το ποσό του κεφαλαίου που σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων συνεχόμενων χρόνων, το οποίο αναλώθηκε το οικονομικό έτος 2013, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτό φορολογήθηκε ή απαλλάχτηκε από το φόρο νόμιμα. Ο τρόπος σχηματισμού των κεφαλαίων προηγούμενων ετών προσδιορίζεται αναλυτικά από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013. Για τα εισοδήματα ή ποσά που ήδη φορολογήθηκαν ή απαλλάχτηκαν από το φόρο νόμιμα, απαιτούνται βεβαιώσεις των επιχειρήσεων γενικά ή των αρμόδιων Υπηρεσιών από τις οποίες να προκύπτουν τα ποσά αυτά.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το εισόδημα που αναλώνεται από το φορολογούμενο προσδιορίζεται από την Φορολογική Αρχή αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, όπως η οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997).

Επειδή με την με αριθμό/ 20-6-2015 και/ 15-5-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, κατόπιν των με αριθμόκαιδηλώσεων, αντίστοιχα, προέκυψε ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 464,88€ και 193,99€. Τα ανωτέρω ποσά υπολογίστηκαν στα τεκμαρτά εισοδήματά του πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 του

ν.3986/2011, ύψους 23.244,04€ με συντελεστή 2% για το φορολογικό έτος 2014 και ύψους 23.084€ με συντελεστή 1,4%.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την με αριθμό 2563/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, κρίθηκε ότι η διάταξη άρθρου 29 παρ. 2 εδάφιο 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 εδάφιο 6 της ΠΟΛ.1167/2-8-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία επαναλαμβάνει τη ρύθμιση αυτή.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και 2015, για την κάλυψη του τεκμαρτού εισοδήματός της βάσει δαπανών, δήλωσε στον κωδικό 787 (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, το ποσό των 40.800€ για το φορολογικό έτος 2014 και το ποσό των 25.500€ για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, ακολούθως, στις με αριθμό/ 20-6-2015 και/ 15-5-2016 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 κατά τον προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ελήφθη υπόψη, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντα, πριν από τις μειώσεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), και ειδικότερα πριν την μείωση του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ', πριν τη μείωση δηλαδή κατά το ποσό που δηλώθηκε στον κωδικό 787 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της (ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων χρήσεων).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ τη με αριθμό/ 31-8-2017 αίτηση, ζητώντας την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, των προαναφερθέντων ποσών για ειδική εισφορά αλληλεγγύης φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, οι διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 2 εδάφιο β' του ν.3986/2011 (και του έκτου εδαφίου της ΠΟΛ.1167/02-08-2011), που ορίζουν ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης λαμβάνεται υπόψη πριν τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 περ. ζ', αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή, βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1099/ 9-4-2014, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπολογίζεται επί του τεκμαρτού εισοδήματος πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

Επειδή, εν προκειμένω, για τον υπολογισμό του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 φορολογικών ετών 2014 και 2015, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντα, πριν τις μειώσεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013, κατ' αναλογία με τις μειώσεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994, αλλά μετά την αφαίρεση των ποσών που επικαλέσθηκε εκείνος από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών κατ' εφαρμογή της διάταξης της περ. ζ' της παρ. 2 του ως άνω άρθρου, το οποίο συγκρίνεται με το ετήσιο συνολικό πραγματικό δηλωθέν εισόδημά του και εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του μεγαλύτερου εξ αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 21-9-2017 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜκαι ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
α/α

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΔΕΡΒΟΣ

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.