



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604582
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 20/02/2024

Αριθμός απόφασης: 430

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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 **2-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, ΤΚ, κατά της από/11-10-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, στο από ηλεκτρονικό αίτημα και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Μεσολογγίου

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. ηλεκτρονικό αίτημά της ζήτησε από την αρμόδια υπηρεσία να γίνουν δεκτές οι υποβληθείσες ανακλητικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 στις οποίες τροποποίησε τον κωδ. 333 των φορολογικών δηλώσεων για καθένα εκ των φορολογικών ετών 2021 και 2022, αφαιρώντας το συνολικό ποσό της της παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013, ζητώντας τον επανεκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος καθώς και την επιστροφή του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ήτοι ποσό 3.047,71€ για καθένα εκ των φορολογικών ετών 2021 και 2022.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την α) ακύρωση της από/11-10-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογίου και β) την επιστροφή του ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43α του ν.4172/2013, ήτοι ποσό 3.047,71€ για καθένα εκ των φορολογικών ετών 2021 και 2022, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση των αρχών της ισότητας ενώπιον του νόμου, της ισότητας στα δημόσια βάρη και της απαγόρευσης των διακρίσεων αφενός μεν δια της διατήρησης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των υπαλλήλων σε φορείς του δημοσίου τομέα, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργιών, αφετέρου δε δια της θέσπισης απαλλαγών συγκεκριμένων κατηγοριών φορολογουμένων από την ως άνω παρακράτηση.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας δια της διατήρησης παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των υπαλλήλων σε φορείς του δημοσίου τομέα εν γένει, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών λειτουργιών.
3. Αυθαίρετη εξομοίωση των δικαστικών λειτουργιών με τους δημοσίους υπαλλήλους δια της διατήρησης της εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αμφοτέρων, κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής περί προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας των δικαστικών λειτουργιών (87§1 του Συντάγματος) καθώς και του δικαιώματος λήψης αποδοχών ανάλογων με το λειτούργημά τους (88§2 του Συντάγματος).
4. Παραβίαση του δικαιώματος των δικαστικών λειτουργιών στην περιουσία (άρθρο 17 του Συντάγματος και άρθρο 1§1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ) δια της επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματά του.

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. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14."

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 μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται 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./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. 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 παρ.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: «50. 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.2204/2020 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...»

Επειδή, σύμφωνα με την 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)..»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 74 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν. 4172/2013 όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 121 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α 78 - 18.05.2021) και τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 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, η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ. ηλεκτρονικό αίτημά της

υπέβαλε ανακλητικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 τροποποιώντας τον κωδ. 333 των φορολογικών δηλώσεων για καθένα εκ των φορολογικών ετών, αφαιρώντας το συνολικό ποσό της της παρακράτησης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 όπως της είχε παρακρατηθεί κατά την εργασία της ως δικαστική λειτουργός.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την απαλλαγή του αποκτηθέντος εισοδήματός της από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 και την έντοκη επιστροφή της παρακρατηθείσας εισφοράς αλληλεγγύης, συνολικού ποσού 3.047,71€ για καθένα εκ των φορολογικών ετών 2021 και 2022.

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. 10 της με αριθ. πρωτ. Ε. Ε.2125/2021 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 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 των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού εισοδήματος των φορολογικών ετών 2021 και 2022, διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 43Α και 72 του ν. 4172/2013.

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 της προσφεύγουσας 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 της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη από **2-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της από/11-10-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.