

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23 Μαΐου 2018

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄**

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Μ. Φίλιππα

Τηλέφωνο: 210 – 33.75.318

ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

ΠΟΛ:1100**ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής**

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της αριθμ. 130/2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σχετικά με το εάν η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα μετά την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α΄ 167) συνιστά φόρο εισοδήματος.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας κοινοποιούμε την αριθμ. 130/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α΄ Τακτικής Ολομέλειας), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112 παρ. 9 του ν. 4387/2016, δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

Συνημμένα:

Φωτοτυπία της αριθμ. 130/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α΄ Τακτικής Ολομέλειας)



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΩΣ 130/2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)

Συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρολάυτης, Βασιλική Δούσκα, Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι του ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασίλειος Κορκίζογλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1070924 ΕΞ 2017/10-5-2017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Δνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Τμήμα Α').

Ερώτημα: Εάν αποτελεί φόρο εισοδήματος η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2014, Α' 167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112§9 του ν. 4387/2016 (Α' 85).

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Το εξεταζόμενο ερώτημα ανέκυψε λόγω της συμπεριλήψεως στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), ως άρθρο 43Α αυτού, των διατάξεων περί ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, που επιβλήθηκε αρχικώς με το άρθρο 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152) και διατηρήθηκε, με κάποιες διαφοροποιήσεις, με το άρθρο 52§2 του ν. 4305/2014 (Α' 237).

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Με τον ν. 3985/2011 (Α' 151) εγκρίθηκε το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού, το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο αποτελεί το βασικό πλαίσιο των δημοσιονομικών μεσοπρόθεσμων στόχων και προβλέψεων της γενικής κυβέρνησης και των επί μέρους φορέων της για την περίοδο 2011 - 2015 και αποτυπώνει τα όρια και τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται για την περίοδο αυτή ως προς τα έσοδα και τις δαπάνες όλων των υποτομέων της γενικής κυβέρνησης, καθώς και του ύψους του χρέους της γενικής κυβέρνησης. Για την εφαρμογή των στόχων του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου εκδόθηκε ο ν. 3986/2011, με τίτλο «*Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015*» (Α' 152). Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα εξής: «... η Ελλάδα βρίσκεται εντεταγμένη σε ένα Εθνικό Σχέδιο Ανασυγκρότησης που μπορεί να την οδηγήσει και πάλι σε θέση αξιοπρέπειας και ισοτιμίας στην ΕΕ και στη διεθνή κοινότητα ... χρειάζονται περαιτέρω μέτρα κοινωνικής αλληλεγγύης, μέτρα κοινωνικής αντιρρόπησης και συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα ... λόγω της κρίσιμης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, είναι ανάγκη να προταχθούν μέτρα άμεσης εφαρμογής και απόδοσης. ... το κομβικό σημείο είναι η βιωσιμότητα και η διαχειρισσιμότητα του δημόσιου χρέους. ... Για να επιτευχθούν οι στόχοι πρέπει πρωτίστως να ανακτήσουμε την αξιοπιστία της χώρας απέναντι στους εταίρους και πιστωτές μας ... Τους σκοπούς αυτούς εξυπηρετεί το παρόν νομοσχέδιο, σκοπούς υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, που συνίσταται στην επίτευξη των μακροοικονομικών και δημοσιονομικών στόχων της χώρας, μέσα σε αρνητικό διεθνές και ευρωπαϊκό συσχετισμό δυνάμεων». Μεταξύ των μέτρων που θεσπίζονται με τον νόμο αυτό, προς επίτευξη των ανωτέρω στόχων, περιλαμβάνεται η επιβολή των δύο

επίδικων οικονομικών επιβαρύνσεων (ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, και τέλους επιτηδεύματος).

3. Στο άρθρο 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152) ορίσθηκαν, πλην άλλων, τα εξής:
«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 10 του Κ.Φ.Ε¹. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.² Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση κατάβολής 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. 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.³

3⁴. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

¹ Η παραπομπή του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 στον ΚΦΕ νοείται γενομένη στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994.

² Το τρίτο εδάφιο αντικαταστάθηκε μετέπειτα με το άρθρο 38§5ββ του ν. 4024/2011 (Α' 226) ως εξής: «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.».

³ Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 προστέθηκε με το άρθρο 215 του ν. 4072/2012 (Α' 86).

⁴ Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε μετέπειτα με το άρθρο 1§7 του ν. 4334/2015 (Α' 80) ως εξής: «3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, ... των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων ... η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού. Το ποσό της έκτακτης

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ έως και πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) επί ολόκληρου του ποσού.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα (500.001) και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού.

ζ) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειάρχων, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3833/2010 (Α' 40), η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς από 1.1.2015 περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή».

εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.

4. α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται έκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.

β) Για τον υπολογισμό της εισφοράς εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο.

γ) Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

5.α) Η εισφορά που επιβάλλεται με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις⁵ ...

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου βεβαιώνεται αυτή. ...

γ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ρυθμίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη των εισφορών και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. 6.....7.....

8. Οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων που επιβάλλεται και βεβαιώνεται στο οικονομικό έτος 2011. Για τα οικονομικά έτη 2012-2015 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του παρόντος άρθρου βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Στα ανωτέρω εκκαθαριστικά σημειώματα οικονομικών ετών 2013-2015 εμφανίζονται και τα παρακρατούμενα ποσά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου. Με απόφαση

⁵ Η περίπτωση α' αντικαταστάθηκε μετέπειτα με το άρθρο 4§3 του ν. 4051/2012 (Α' 40) ως εξής: «α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)» και ίσχυσε από τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2012 (άρθρο 4§4 ν. 4051/2012)

του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο ειδικότερος τρόπος αποτύπωσης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για τη χρήση 2011 στο εκκαθαριστικό σημείωμα και ο ειδικότερος τρόπος καταβολής αυτής.

9. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ.»⁶

4. Εν συνεχεία, με το άρθρο 52§2 του ν. 4305/2014 (Α' 237) ορίσθηκε ότι «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%)».

5. Περαιτέρω, με το ν. 4336/2015 (Α' 94) και συγκεκριμένα στο άρθρο 3, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Γ' : «ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΡΘΡΩΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ», ψηφίσθηκε για την Ελλάδα «Μνημόνιο Συνεννόησης για τριετές πρόγραμμα του ΕΜΣ». Σκοπός του εν λόγω Μνημονίου, όπως προκύπτει από τα ειδικότερα σε αυτό διαλαμβανόμενα, είναι, πλην άλλων, η αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, με στόχο την επίτευξη δημοσιονομικού πλεονάσματος ύψους 3,5% του ΑΕΠ, μέσω δημοσιονομικών και φορολογικών μεταρρυθμίσεων, η διασφάλιση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας, η ανάπτυξη, ανταγωνιστικότητα και οι επενδύσεις. Στο πλαίσιο των δεσμεύσεων του εν λόγω Μνημονίου, οι ελληνικές αρχές δεσμεύτηκαν «να διασφαλίσουν τον βιώσιμο χαρακτήρα των δημόσιων οικονομικών και να επιτυγχάνουν σημαντικά και βιώσιμα πρωτογενή πλεονάσματα μεσοπρόθεσμα, τα οποία θα μειώνουν σταθερά το λόγο του δημόσιου χρέους προς το ΑΕΠ» και η Κυβέρνηση δεσμεύθηκε «να θεσπίσει μεταρρυθμίσεις τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία, για τη βελτίωση της αποδοτικότητας και εισπραξιμότητας» (2.2. του Μνημονίου), ειδικώς δ' όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος ανέλαβε τη δέσμευση όπως «έως τον Οκτώβριο του 2015...α).....β) θα αναμορφώσει και θα ενσωματώσει στον ΚΦΕ την εισφορά αλληλεγγύης επί του εισοδήματος, από το 2016, ώστε να επιτυγχάνεται με αποτελεσματικότερο τρόπο η προοδευτικότητα του συστήματος φορολογίας εισοδήματος...» (2.2. iii του Μνημονίου).

⁶ Οι παράγραφοι 8 και 9 προστέθηκαν με το άρθρο 42§1 του ν. 4024/2011 (Α' 226).

6. Προς υλοποίηση της αμέσως ανωτέρω δεσμεύσεως, με το άρθρο 112§9 του ν. 4387/2016 (Α' 85) προστέθηκε στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), το άρθρο 43Α, υπό τον τίτλο «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα», το οποίο έχει ως εξής:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. 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 είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παρ. 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παρ. 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.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα σε ευρώ	Εισφορά Αλληλεγγύης
0-12.000	0%
12.001 - 20.000	2,2%
20.001 - 30.000	5,00%

30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους εισπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

β) Η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την εισπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.

β) Υπόχρεος σε καταβολή της εισφοράς είναι το φυσικό πρόσωπο στο όνομα του οποίου υπολογίζεται αυτή. Για τους έγγαμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 67, η οφειλή για εισφορά που αναλογεί στα εισοδήματά τους υπολογίζεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο. Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, οι κληρονόμοι του ευθύνονται για την καταβολή της εισφοράς ανάλογα με το ποσοστό της κληρονομικής τους μερίδας.

6. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι από φορείς κύριας ασφάλισης, οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα (1) έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού που παρέχουν υπηρεσίες σε εμπορικά πλοία και με εξαίρεση τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, διενεργείται παρακράτηση από τους εργοδότες ή από τους φορείς που καταβάλλουν κύριες συντάξεις έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Η παρακράτηση διενεργείται κατά την καταβολή και υπολογίζεται με συντελεστή μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο

καθαρό εισόδημα που ορίζεται στην παράγραφο 3. Για την απόδοση των ποσών αυτών που παρακρατήθηκαν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60.

7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος.

8. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη της εισφοράς, ο τρόπος αποτύπωσής της στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, ο τρόπος παρακράτησης και ο τρόπος αναγωγής των αμοιβών σε ετήσιο εισόδημα, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου».

Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 44§4 του ν. 4389/2016 (Α' 94), οι διατάξεις του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα.

Εξ άλλου, συναφώς προς τις ρυθμίσεις του άρθρου 43Α, με το άρθρο 112§12 του ν. 4387/2016 ορίσθηκε ότι «12. Στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 οι λέξεις «Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του Ν. 3986/2011)» αντικαθίστανται με τις λέξεις «Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης Φυσικών Προσώπων (άρθρο 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013)».

Ερμηνεία των διατάξεων

7. Επειδή, όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 29 ν. 3986/2011, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα επιβλήθηκε σε φορολογουμένους με εισόδημα που υπερβαίνει ένα κατώτερο χρηματικό όριο, και επομένως, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, έχουν και μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και μπορούν, ως εκ τούτου, να συμβάλλουν, αυτοί και όχι οι μειωμένου εισοδήματος συμπολίτες τους, στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών της χώρας. Η εισφορά επιβλήθηκε «με δεδομένη την εξόχως δύσκολη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας, με το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα και το υπέρογκο δημόσιο χρέος και με γνώμονα το δημοσιονομικό συμφέρον της χώρας» και προς τον σκοπό της άμεσης αντιμετώπισης της εν λόγω δημοσιονομικής κατάστασης με συμμετοχή κάθε πολίτη στην προσπάθεια αυτή και ανάλογα με την ικανότητά του να συνεισφέρει στα

δημόσια βάρη⁷. Συνεπώς, πρόκειται για οριστική χρηματική παροχή προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και παρέχεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, με σκοπό την κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ήτοι προς εξυπηρέτηση γενικωτέρου κρατικού σκοπού, η οποία, ενόψει των εννοιολογικών αυτών χαρακτηριστικών της, συνιστά φόρο (ΣΤΕ 2653/2015, ΟΛΣΤΕ 1972/2012). Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, αντικείμενο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αποτελούσε, σύμφωνα με το άρθρο 29§2 του ν. 3986/2011, το «*ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα*» των φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2011-2015, «*πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο*», περαιτέρω δε ορίσθηκε ότι, υπό ωρισμένες προϋποθέσεις εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται κατηγορίες εισοδημάτων και κύκλος προσώπων (πρόκειται, αντιστοίχως, για την απαλλαγή μισθών, συντάξεων κλπ που χορηγούνται σε πρόσωπα ολικώς τυφλά ή που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, μακροχρονίως άνεργοι κλπ). Από τις διατυπώσεις αυτές του ανωτέρω άρθρου, συνάγεται ότι οι έννοιες του πραγματικού, τεκμαρτού και απαλλασσόμενου εισοδήματος, επί των οποίων επιβάλλεται η εισφορά, λαμβάνονται όπως έχουν παγίως καθορισθεί από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994). Τούτο προκύπτει, περαιτέρω, και από την πρόβλεψη της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ότι η εισφορά βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994).

8. Περαιτέρω, η κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επιβλήθηκε, όπως ήδη εκτέθηκε, ως μέτρο αναγκαίο, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσεως, στο άνω ορισμένου ορίου ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, των φυσικών προσώπων, που προκύπτει κατά τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2010 έως και 2014. Το ύψος της υπολογίζεται επί ολοκλήρου του ποσού του εν λόγω

⁷ Έκτακτες εισφορές με βάση υπολογισμού το εισόδημα ή τον φόρο επί του εισοδήματος είχαν επιβληθεί και κατά το παρελθόν με διάφορα νομοθετήματα, για την αντιμετώπιση έκτακτων και εξαιρετικά πιεστικών δημοσιονομικών αναγκών (με το ν.δ. 44/1974, μετά τον πόλεμο στην Κύπρο, με τον ν. 816/1978, μετά τον σεισμό στη Θεσσαλονίκη το έτος 1978, με τον ν. 1579/1985 στο πλαίσιο προγράμματος για την σταθεροποίηση της οικονομίας) – βλ. ΟΛΣΤΕ 99/2017, 1/2016).

εισοδήματος, με συντελεστή ο οποίος, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στο νόμο, βαίνει αυξανόμενος κατά κατηγορίες εισοδημάτων, όπως αυτά προκύπτουν για τα αντίστοιχα οικονομικά έτη 2011 - 2015 από τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος. Υπό τα δεδομένα αυτά, όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών (ΣΤΕ 1685, 3408, 3409/2013 Ολομ., 1317, 1318/1979, Ολομ. κ.α.), η εν λόγω εισφορά, αποτελεί μὲν φόρο, δεν έχει όμως ως αντικείμενο τα ως άνω εισοδήματα επί των οποίων επιβλήθηκε, τούτέστιν δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, αλλά, απλώς, τα εισοδήματα αυτά θεωρήθηκαν, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας, στην οποία απέβλεπε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς⁸, έτσι ώστε να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι φορολογούμενοι σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν (ΣΤΕ 2653/2015, πρβλ. Ολ.ΣΤΕ 99/2017, 1/2016).

9. Εν συνεχεία, με το άρθρο 52§2 του ν. 4305/2014 (Α' 237) η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (Α' 152), όπως οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου και νόμου είχαν διαμορφωθεί μέχρι τότε με τις τροποποιήσεις και προσθήκες που επήλθαν με διάφορα νομοθετήματα, επιβλήθηκε και στα αποκτώμενα κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 εισοδήματα, με μόνη διαφοροποίηση των συντελεστών υπολογισμού της κατά τριάντα τοις εκατό (30%). Ωστόσο, στην πραγματικότητα η διάταξη του άρθρου 52§2 του ν. 4305/2014 ίσχυσε μόνο για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2015, δεδομένου ότι, ως ήδη ελέχθη, με την παράγραφο 11 του άρθρου 112 του ν. 4387/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 44§4 του ν. 4389/2016 (Α' 94), για την εισφορά αλληλεγγύης των αποκτωμένων από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα εισοδημάτων, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν διαχρονικώς.

10. Εκ της επισκοπήσεως και αντιπαράθεσης των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ, προς αυτές του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, όπως οι τελευταίες είχαν διαμορφωθεί μέχρι τότε με τις τροποποιήσεις και προσθήκες που επήλθαν με διάφορα νομοθετήματα, προκύπτει ότι οι διατάξεις

⁸ Δεν συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων (ΣΤΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 κ.ά, ΝΣΚ 634/2012).

και των δύο νομοθετημάτων είναι, κατά βάση, ταυτοσήμου περιεχομένου, οι μόνες δε διαφοροποιήσεις των διατάξεων του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ έναντι αυτών του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, συνίστανται: (α) στην εξειδίκευση των κατηγοριών των εισοδημάτων με βάση τα οποία υπολογίζεται η εισφορά αλληλεγγύης (άθροισμα εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αντί της γενικής διατυπώσεως «ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα», (β) στην προσαρμογή των διατάξεων στο νέο ΚΦΕ και στην αναφορά των παραπεμπόμενων στον εν λόγω Κώδικα διατάξεων και (γ) στα κλιμάκια του εισοδήματος και τους συντελεστές των κλιμακίων για τον υπολογισμό της εισφοράς.

11. Συνεπώς, και η κατά τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013) ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επιβλήθηκε, όπως ήδη εκτέθηκε ανωτέρω στην παράγραφο 5 της παρούσης, στο πλαίσιο μνημονιακής δεσμεύσεως, ως μέτρο αναγκαίο, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, προς αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, με στόχο την επίτευξη δημοσιονομικού πλεονάσματος ύψους 3,5% του ΑΕΠ, μέσω δημοσιονομικών και φορολογικών μεταρρυθμίσεων, τη διασφάλιση του βιώσιμου χαρακτήρα των δημοσίων οικονομικών και την επίτευξη σημαντικών και βιώσιμων πρωτογενών πλεονασμάτων, τα οποία θα μειώνουν σταθερά το λόγο του δημόσιου χρέους προς το ΑΕΠ. Αντιθέτως, ο φόρος επί του εισοδήματος επιβάλλεται με σκοπό την εξυπηρέτηση παγίων λειτουργικών αναγκών του Κράτους (υγεία, παιδεία, άμυνα κλπ), ανεξαρτήτως της συνδρομής ή μη ειδικών συνθηκών, οι οποίες ημπορούν και μόνον να διαφοροποιήσουν το ύψος του φόρου. Συνεπώς, η εν λόγω εισφορά παρέχεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού. Περαιτέρω, το ύψος της εισφοράς υπολογίζεται μεν επί ολοκλήρου του ποσού του εισοδήματος, αλλά με συντελεστή κατά κλιμάκιο εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στο νόμο, βαίνει αυξανόμενος—κατά—κλιμάκιο εισοδήματος και ανεξάρτητα εάν τα εισοδήματα είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος, σε αντίθεση με το φόρο επί του εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται μόνο στο φορολογητέο εισόδημα. Τα κλιμάκια και οι συντελεστές κλιμακίων εισοδήματος με βάση τα οποία υπολογίζεται η εισφορά είναι εντελώς διάφορα από αυτά της κάθε κατηγορίας εισοδήματος (π.χ. άρθρο 15 του νέου ΚΦΕ για το φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, άρθρο 29 για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, άρθρο 40 για εισόδημα από

κεφάλαιο), οι δε απαλλαγές ωρισμένης φύσεως εισοδημάτων και κατηγοριών προσώπων από το φορολογητέο εισόδημα και από τον προκύπτοντα φόρο είναι εντελώς διάφορες στον φόρο επί του εισοδήματος σε σχέση με αυτές της εισφοράς. Ενόψει των εννοιολογικών αυτών χαρακτηριστικών της, η εισφορά, κατά τα ήδη αναπτυχθέντα και στις παραγράφους 7 και 8 της παρούσης επί της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, τα οποία ισχύουν και για την επίμαχη εισφορά, συνιστά φόρο, δεν έχει όμως ως αντικείμενο τα ως άνω εισοδήματα επί των οποίων επιβλήθηκε, τουτέστιν δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, αλλά, απλώς, τα εισοδήματα αυτά θεωρήθηκαν, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της φοροδοτικής ικανότητας, στην οποία απέβλεψε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της εισφοράς, έτσι ώστε να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι φορολογούμενοι σύμφωνα με την κατηγορία του εισοδήματος στην οποία ανήκουν (ΣΤΕ 2653/2015, πρβλ ΟΛΣΤΕ 99/2017, 1/2016).

12. Το γεγονός ότι οι διέπουσες την εισφορά αλληλεγγύης διατάξεις εντάχθηκαν στο νέο ΚΦΕ δεν παρίσταται ικανό, ενόψει και των όσων ήδη εκτέθηκαν ανωτέρω (παράγραφος 11), να μεταβάλει τον χαρακτήρα της επίμαχης εισφοράς ως τοιαύτης ως φόρου επί του εισοδήματος και η γενομένη αναφορά στο πλαίσιο της προεκτεθείσης μνημονιακής δεσμεύσεως, (βλ. παράγραφο 5 της παρούσης), περί ενσωματώσεως «στον ΚΦΕ την εισφορά αλληλεγγύης επί του εισοδήματος», έχει προφανώς την έννοια της εντάξεως στον εν λόγω Κώδικα των διατάξεων για την εισφορά, λόγω του ότι βάση υπολογισμού της αποτελεί το εισόδημα, η δε φράση «επί του εισοδήματος» είναι διηγηματική του τρόπου υπολογισμού της και δεν αποσκοπούσε στην πρόσδοση στην εισφορά του χαρακτήρα της ως φόρου επί του εισοδήματος. Άλλωστε, ο χαρακτηρισμός της εισφοράς ως φόρου εισοδήματος θα οδηγούσε στο άτοπο της απαλλαγής από αυτήν με βάση απαλλακτικές διατάξεις που αφορούν στον φόρο εισοδήματος, ενόσω στο άρθρο 43Α του νέου ΚΦΕ περιέχονται ειδικές απαλλακτικές ρήτρες για την εισφορά.

13. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι, με το άρθρο 13(§§1-2) του ν. 4472/2017 (Α' 74), αντικαταστάθηκαν το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ και ορίσθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ (αντί των 12.000 ευρώ) και η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, διαφοροποιηθέντων μόνο των κλιμακίων εισοδήματος και των συντελεστών αυτών για τον υπολογισμό

της εισφοράς. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§1 στοιχεία α' και γ' του ν. 4472/2017, οι τροποποιητικές διατάξεις τίθενται σε εφαρμογή από 1-1-2020, υπό τις τασσόμενες στις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις. Υπό τα δεδομένα αυτά, η απάντηση επί του ερωτήματος δεν διαφοροποιείται ούτε υπό το καθεστώς των τροποποιημένων διατάξεων του άρθρου 43Α του νέου ΚΦΕ, η εφαρμογή των οποίων, πάντως, ανάγεται σε μεταγενέστερο χρόνο και είναι ηρτημένη, ως εξαρτημένη από προϋποθέσεις.

Απάντηση

14. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2014, Α' 167), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 112§9 του ν. 4387/2016 (Α' 85), δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 30^η Μαΐου 2017

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Α. Απέσσος
Πρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

Αλέξανδρος Γεω. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Γίνεσαι Αποδεδειγμένη

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. Πιτσιλιάς