



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 16-01-2018

Αριθμός απόφασης: 415

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.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ. Β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκου, οδός αρ., κατά της από 24-08-2017 εκδοθείσας και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. /2017), της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με Α.Φ.Μ.», 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:

Με την από 24-08-2017 εκδοθείσα και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, της Α.Α.Δ.Ε., με βάσει την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. /2017), φορολογικού έτους 2016, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος, ποσού ύψους 33.749,13 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί κατά τρόπο ώστε να αποκατασταθεί η συνταγματική τάξη και η συνολική φορολογική επιβάρυνσή του για το φορ. έτος 2016 να μην υπερβαίνει τις 30.000 ευρώ, άλλως, επικουρικώς, να ακυρωθεί η χρέωση της «προκαταβολής φόρου» και του «τέλους επιτηδεύματος» και να του επιστραφούν τα μετά την ακύρωση/μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης, ποσά που θα έχουν καταβληθεί από αυτόν αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει προδήλως τις διατάξεις των άρθρων 2, 4, 17 και 25 του Συντάγματος.

2) Η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει προδήλως το άρθ. 14 της ΕΣΔΑ και το άρθ. 1 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου αρ. 1 της Σύμβασης αυτής.

3) Η συνολική επιβάρυνση από φόρους και τέλη (εισφορά αλληλεγγύης, τέλος επιτηδεύματος, ασφαλιστικές εισφορές, ΕΝ.Φ.Ι.Α.) εξαφανίζουν το 83,5 % του εισοδήματός του και ως εκ τούτου δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις στοιχειώδεις βιοτικές ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του.

Επειδή, η με ημερομηνία έκδοσης 24-08-2017 και με αριθμό ειδοποίησης προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε βάσει της με αριθμό /2017, 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης (αρ. /2017), υποβληθείσης από τον προσφεύγοντα.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: «.....β) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως.»

Με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1, του ως άνω άρθρου, το οποίο προστέθηκε με την παρ. 2 άρθρου δέκα του Ν. 4211/2013 (Α' 256/28.11.2013) και αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 άρθρου 48 Ν. 4305/2014 (Α' 237/31.10.2014), ορίζεται ότι: «Από το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%).».

Επειδή με την απόφαση του ΣτΕ 2566/2015 κρίθηκε ότι ο νομοθέτης είναι ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από τις αρχές της καθολικότητας της επιβάρυνσης και της

ισότητας αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενης με τον βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές.

Ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία φορολογικών στοιχείων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες.

Ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνον κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφ' όσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων, βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα.

Επειδή η συνταγματικότητα ή μη της επιβολής του **τέλους επιτηδεύματος**, έχει κριθεί με την ίδια ως άνω απόφαση της Ολ. του ΣΤΕ, για παρόμοια εκδικαζόμενη υπόθεση, ως συνταγματική, επειδή «...η υποχρέωση που γεννάται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης δικαιολογείται από λόγους δημοσίου συμφέροντος που ανάγονται στην αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης της χώρας, δεν οδηγεί...στην δημιουργία του υπέρμετρου βάρους, ικανού να κλονίσει την περιουσιακή κατάσταση των υπόχρεων ώστε να αναιρείται κατά τρόπο προφανή η σχέση της αναλογικότητας... (σκέψη αριθμ.12 της ως άνω απόφασης) και...όπως εξαγγέλλεται στις αρχές του ν.3986/2011 η επιβολή τόσο της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης όσο και της έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες και του τέλους επιτηδεύματος υπαγορεύθηκε ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης...»(σκέψη αριθμ.13, 15 & 16 της υπ' αριθμ. 2566/2015 απόφαση της Ολ.του ΣΤΕ).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων υποχρεούται στην καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, καθώς με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο φορολογουμένων του συστήματος TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών, είναι ελεύθερος επαγγελματίας (δικηγόρος) και περαιτέρω δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις της υποχρέωσης καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013.: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4172/2013 : «παρ. 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

παρ. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α), β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 : «παρ. 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών,».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 όπως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα : «παρ. 1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013 όπως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα: «παρ. 1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ/κή Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 69 Ν.4172/2013, που αναφέρεται στη προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, όπως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα: «παρ. 1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό...»

Επειδή η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις νόμου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών(Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με την Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α'256), ορίζεται ότι:

«Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύ νόμους ή θελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων». Με τις διατάξεις αυτές, με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη,

ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.».

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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18-09-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, με Α.Φ.Μ.» .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016: 33.749,13 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης 24-08-2017 και αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2016 (αρ./2017), της Α.Α.Δ.Ε.. (αρ. χρημ. Καταλόγου .../2017).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ**

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.