



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604565

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 03-01-2017

Αριθμός απόφασης: 8

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06-09-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της με ημερομηνία έκδοσης 09-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., βάσει της με αριθμό/2016 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προσφεύγοντος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με ημερομηνία έκδοσης 09-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., της οποίας ζητείται η μερική ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06-09-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε, η οποία εκδόθηκε την 09-07-2016, βάσει της με αριθμό/2016 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος επιτηδεύματος ύψους €216,67, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του και να ακυρωθεί μερικώς η με ημερομηνία έκδοσης 09-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ /....) της Γ.Γ.Δ.Ε., και πιο συγκεκριμένα, κατά το μέρος που του επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, ύψους €216,67, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών για πρώτη φορά την 08-02-2007 με αντικείμενο δραστηριότητας «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ (MANATZMENT)» και αφού εργάστηκε για σχεδόν πέντε (5) μήνες, προέβη σε διακοπή της δραστηριότητάς του αυτής την 29-06-2007, ενώ την 31-08-2015 προέβη σε έναρξη εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας «ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ)».
- Το κενό της υπ' αριθμ. 1223/2011 ΠΟΛ. ως προς την εξαίρεση από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος επαγγελματιών και ατομικών επιχειρήσεων που δεν έχουν συμπληρώσει κατά το παρελθόν συνολικά πέντε (5) έτη εργασιών από την πρώτη τους έναρξη και κατ' επέκταση και η παράλειψη του

συστήματος να μην προσμετράει το σύνολο των ετών του επαγγελματία από την πρώτη του έναρξη και, ως εκ τούτου, να θεωρεί όλως αδιακρίτως επιτηδευματίες όλους όσους είχαν μια έναρξη κατά το παρελθόν (είτε αυτή διήρκεσε ακόμη και για μια μέρα, είτε για μερικά έτη) οδηγεί σε προδήλως άδικες και άνισες καταστάσεις που παραβιάζουν τα συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματά του.

- Αντιμετωπίζεται άδικα και άνισα σε σχέση με τους υπόλοιπους νέους δικηγόρους που εξαιρούνται από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος κατά την πρώτη πενταετία δραστηριότητάς τους, απλώς και μόνο εξαιτίας του τυχαίου γεγονότος ότι έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών κατά το παρελθόν, χωρίς όμως να συνυπολογίζεται το κρισιμότερο στοιχείο που είναι η διάρκεια των εργασιών από την πρώτη έναρξη.
- Δεν ασκούν ουδεμία επιρροή οι περιορισμοί που τυχόν ανακύπτουν από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος TAXIS (π.χ. η μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα να αφαιρεί τη συνολική διάρκεια απασχόλησης από την πρώτη έναρξη εργασιών έως ότου συμπληρωθούν οι εξήντα μήνες που ισοδυναμούν με πέντε έτη δραστηριότητας), καθώς το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος (ΣτΕ 1445/2016).
- Η επιβολή τέλους επιτηδεύματος είναι αντισυνταγματική λόγω παραβίασης των άρθρων 78 (παρ. 1), 2 (παρ. 1), 4 (παρ. 1, 2 και 5) και 5 (παρ. 1) του Συντάγματος και των κατοχυρωμένων αρχών της ισότητας και της δίκαιης μεταχείρισης, της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας και του δικαιώματος της οικονομικής ελευθερίας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας, καθώς και του δικαιώματος στην περιουσία λόγω ασυμβατότητας προς το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.).

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

«1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας, υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, στα εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.

Από το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%).

2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης, εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο ηλεκτρονικό αρχείο του Μητρώου του συστήματος Taxis, ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη εργασιών για πρώτη φορά την 08-02-2007 με αντικείμενο δραστηριότητας «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ (MANATZMENT)» και διέκοψε τη δραστηριότητά του αυτή την 29-06-2007, ενώ την 31-08-2015 προέβη σε έναρξη εργασιών με αντικείμενο δραστηριότητας «ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ)», ασκεί ελευθέριο επάγγελμα ως δικηγόρος και δεν εμπίπτει σε κάποια από τις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 για τις οποίες προβλέπεται εξαίρεση από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος, οπότε και ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος του τέλος επιτηδεύματος ύψους €216,67 για το φορολογικό έτος 2015, ενώ το αίτημά του περί ακύρωσης της με ημερομηνία έκδοσης 09-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. κρίνεται αβάσιμο.

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, η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεσμεύεται από τους κανόνες του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 ως προς τις προϋποθέσεις εξαίρεσης ή χορήγησης έκπτωσης επί του τέλους επιτηδεύματος, οι οποίες και απαριθμούνται περιοριστικά στο νόμο, καθώς και από τη με αριθμό ΠΟΛ. 1149/2013 της Γ.Γ.Δ.Ε..

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο προσφεύγων δεν εξαιρείται από το οφειλόμενο τέλος επιτηδεύματος, δεδομένου ότι για την περίπτωσή του δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, οι οποίες τίθενται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του νόμου και τη σχετική κανονιστική απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε..

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, το ύψος του φόρου εξαρτάται από στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής δραστηριότητας του επιτηδευματία (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου, όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης της δραστηριότητας), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, επομένως, φοροδοτικής ικανότητας και κατά συνέπεια δεν παραβιάζονται οι αρχές της ισότητας και της καθολικότητας του φόρου. (Ολ.ΣτΕ 2527/2013).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2527/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι αντικείμενο της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό που αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα με τις διακρίσεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου, όπως απαιτείται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η δε επιβολή του εν λόγω φόρου, βάσει των ως άνω κριτηρίων (άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 3986/2011) δεν παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις κατοχυρωμένες από αυτά αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος, που επιβλήθηκε ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και θεσπίστηκε με τη μορφή ελάχιστου φόρου εισοδήματος μετά τη διαπίστωση ότι πολύ μεγάλος αριθμός εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών φορολογουμένων δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του αφορολόγητου ορίου.

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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 06-09-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Ποσό Πληρωμής: €332,43

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 09-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ /) της Γ.Γ.Δ.Ε..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
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.