



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 28-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4533

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

δ. 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.

ε. 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 11-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, και της, ΑΦΜ, κατοίκων

Κορινθίας, οδός, κατά της με ημερομηνία έκδοσης 14-07-2016 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 των προσφευγόντων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με ημερομηνία έκδοσης 14-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Επί της από 11-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, 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 14-07-2016, βάσει της με αριθμό/2016 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες από κοινού (δεδομένου ότι πρόκειται για συζύγους), προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου, ύψους €1.189,86.

Στην ως άνω εκκαθάριση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 των προσφευγόντων συνυπολογίστηκαν: α) στην περίπτωση του προσφεύγοντος, ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 ύψους €407,12, και β) στην περίπτωση της προσφεύγουσας, η οποία ασκεί ελευθέριο επάγγελμα ως δικηγόρος, τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, ύψους €650,00.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν:

- την αποδοχή της παρούσας προσφυγής τους,
- την επανεξέταση, με σκοπό την ακύρωση ή την τροποποίησή της, της με ημερομηνία έκδοσης 14-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015, ως προς: α) την επιβολή φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 στο συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος, στο οποίο περιλαμβάνονται και παροχές σε είδος, και β) την επιβολή σε βάρος της προσφεύγουσας τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011,

- τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του οφειλομένου για το ανωτέρω φορολογικό έτος φόρου εισοδήματος, και
- την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 για το εν λόγω φορολογικό έτος,

ισχυριζόμενοι ότι η φορολόγησή τους, δεδομένης της επιβολής α) φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 στο συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του προσφεύγοντος, στο οποίο περιλαμβάνονται και παροχές σε είδος, και β) τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 σε βάρος της προσφεύγουσας, είναι αντισυνταγματική λόγω:

- παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος),
- ασυμβατότητας προς το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία, και
- παραβίασης των άρθρων 78 παρ. 1, 5 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος και των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, ειδικά στην περίπτωση της επιβολής τέλους επιτηδεύματος.

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.

Ως προς την επιβολή φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 στις παροχές σε είδος του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 «Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήματα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας

εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία»:

«Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 Ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ειδικότερα, επί του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 και με δεδομένο ότι, όταν μία παροχή δίνεται αποδεδειγμένα για την εκτέλεση εργασίας, δε θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι **με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 Ν. 4172/2013 (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.**

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' - στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τα εξαρτωμένα ή/και συγγενικά τους πρόσωπα κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 και της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 αντίστοιχα.

Επισημαίνεται ότι οι παροχές σε είδος που χορηγούνται προς τρίτα πρόσωπα, που δε συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 13.

Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 και οι οποίες δε θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται: οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων.

Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κ.λπ.

Αντιθέτως, στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσauξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

- α) η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια»,**
- β) η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρετικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις η αξία των διατακτικών σίτισης έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,**
- γ) η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών στα ανωτέρω πρόσωπα για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης, αλλά για την κάλυψη προσωπικών,**

οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δε σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δε χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β' του άρθρου 38 του Ν. 4024/2011) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 της περίπτωσης θ' 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.. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31-10-2014), «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 συντελεστές των περ. α', β', γ', δ' και ε' της παρ. 3 του άρθρου αυτού κατά τριάντα τοις εκατό (30%)».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 7 του Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015) και ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«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 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 Περιφερειαρχών, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1159/17-07-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16-07-2015)»:

«6. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ως άνω άρθρου, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 αυξάνεται για τα εισοδήματα άνω των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που αποκτώνται από 01/01/2015 και μετά.

Διευκρινίζεται ότι τα κλιμάκια της εισφοράς των εισοδημάτων μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ παραμένουν, όπως αυτά διαμορφώθηκαν με την τροποποίηση που πραγματοποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237/31.10.2014), δηλαδή εισοδήματα από 12.001 έως 20.000 συντελεστής εισφοράς 0,7% και από 20.001 έως 30.000 συντελεστής 1,4% επί ολόκληρου του ποσού.

Υπενθυμίζεται ότι με τις ίδιες αυτές διατάξεις (παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ν. 4305/2014) είχε παραταθεί η επιβολή της εισφοράς κατά δύο (2) έτη, δηλαδή φορολογικά έτη 2015 και 2016.

Τα αυξημένα κλιμάκια της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, βάσει του συνολικού ατομικού πραγματικού ή τεκμαρτού εισοδήματος, έχουν ως εξής:

Από 30.001,00 έως 50.000,99: συντελεστής 2% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 50.001,00 έως 100.000,99: συντελεστής 4% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 100.001,00 έως 500.000,99: συντελεστής 6% επί ολόκληρου του ποσού.

Από 500.001,00 και άνω: συντελεστής 8% επί ολόκληρου του ποσού.

Για τα εισοδήματα φορολογούμενων που είχαν την ιδιότητα Βουλευτών, Υπουργών, Αναπληρωτών Υπουργών, Υφυπουργών, Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, Περιφερειαρχών, Δημάρχων, Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, Ευρωβουλευτών κ.λπ. επιβάλλεται ειδική εισφορά με συντελεστή 8% επί ολόκληρου του ποσού του εισοδήματός τους, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου.

Το ποσό της εισφοράς εξακολουθεί να περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση, ώστε το εναπομένον εισόδημα μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην είναι μικρότερο από το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του αμέσως μικρότερου συντελεστή στο άνω όριο του προηγούμενου κλιμακίου. (...)».

Επειδή, για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, με μόνες εξαιρέσεις αυτές που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (και στην ΠΟΛ. 1167/2011 Υπουργική Απόφαση, σχετ. ΠΟΛ. 1223/2011, 1149/2013 και 1166/2014 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, εν προκειμένω, οι παροχές σε είδος συμπεριλαμβάνονται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2015 και υπάγονται στην εν λόγω ειδική εισφορά αλληλεγγύης, καθώς δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 (και στην εκδοθείσα, κατ' εφαρμογή αυτών, ΠΟΛ. 1167/2-8-2011 Υπουργική Απόφαση, σχετ. ΠΟΛ. 1223/2011, 1149/2013 και 1166/2014 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών).

Ως προς την επιβολή τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι: **«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).....

β).....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011: **«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 επιτηδεύματά 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, η προσφεύγουσα 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 απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, οπότε και ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της τέλος επιτηδεύματος ύψους €650,00.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2527/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος **δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου**. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω απόφαση, το τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και, ειδικότερα, προς το σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων, ενόψει των δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίσθηκε δε υπό τη μορφή – όπως αναφέρεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση – ενός «ελαχίστου φόρου εισοδήματος» προερχομένου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών.

Επειδή, με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος **δεν παραβιάζει το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος**, καθώς με το άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 3986/2011, όπως αυτές ισχύουν για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

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**.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11-08-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Ποσό Πληρωμής: €1.189,86

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 14-07-2016 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 στους υπόχρεους.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης

της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν. 2717/99).