



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333255
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 29/6/2016

Αριθμός απόφασης: 717

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/10-3-2016 ενδικοφανή προσφυγή του «...», ΑΦΜ «...», κατοίκου Αλεξανδρούπολης, οδός «...», κατά της με αριθ. πρωτ. «...»/8-2-2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επί της με αριθ. «...»/11-8-2014 αίτησής του περί απαλλαγής του τέλους επιτηδεύματος, ύψους 433,33 ευρώ, επιβληθέντος δυνάμει της υπ' αριθ. ειδοποίησης «...» Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

4. Τη με αριθ. πρωτ. «...»/8-2-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επί της ως άνω με αριθ. «...»/11-8-2014 αίτησής του, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/10-3-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης «...» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος επιτηδεύματος ύψους 433,33 ευρώ. Ακολούθως, με τη με αριθ. «...»/11-8-2014 αίτησή του ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ο προσφεύγων ζήτησε την απαλλαγή του από το τέλος επιτηδεύματος, με το αιτιολογικό ότι τυγχάνει δημόσιος υπάλληλος και όχι ελεύθερος επαγγελματίας, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ. «...»/8-2-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης και την επιστροφή ή συμψηφισμό του πληρωθέντος τέλους επιτηδεύματος με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του επόμενου έτους, ισχυριζόμενος ότι τυγχάνει δημόσιος υπάλληλος και όχι ελεύθερος επαγγελματίας, ώστε να υπόκειται στο κατ' άρθρ. 31 ν. 3986/2011 τέλος επιτηδεύματος. Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διετέλεσε μόνιμος δημόσιος υπάλληλος (Πολιτικός Μηχανικός Τ.Ε.) στη Δ/νση Τεχνικών Έργων της Π.Ε. «...» από το «...», στο πλαίσιο δε των καθηκόντων του, εκτός από τις συνήθεις εργασίες πολιτικού μηχανικού (μελέτες-επιβλέψεις κατασκευής δημοσίων έργων), επωμιζόταν και την ευθύνη της σύνταξης τεχνικών εκθέσεων-πιστοποιήσεων και παρακολούθησης προόδου ανοικοδόμησης των εργασιών για την εξυπηρέτηση Δανείων του Ταμείου Παρακαταθηκών, εργασία για την οποία του επιβλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και μπλοκ παροχής υπηρεσιών έως και την «...», οπότε και ο προσφεύγων προέβη σε διακοπή εργασιών λόγω συνταξιοδότησης. Προς επίρρωση μάλιστα της θέσης του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τόσο ο ίδιος όσο και οι τελούντες υπό το αυτό καθεστώς συνάδελφοί του διαφέρουν ουσιαστικά από τους συναδέλφους τους ελεύθερους επαγγελματίες κατά το ότι δεν ασχολούνται με την έκδοση οικοδομικών αδειών ιδιωτών διότι το απαγορεύει η δημοσιονομική τους ιδιότητα, δεν έχουν ιδιωτικό γραφείο για την εξυπηρέτηση των δανειοληπτών του Ταμείου Παρακαταθηκών και

Δανείων αλλά εργάζονται στο γραφείο της Υπηρεσίας, απασχολούνται δε αποκλειστικά εντός του ωραρίου αυτής και μόνο για την εξυπηρέτηση του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων.

Επειδή με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 31 ν. 3986/2011 ορίστηκε ότι «Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος...». Επίσης, με τη διάταξη της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, «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».

Επειδή με την Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ 1167/2011 ρυθμίστηκαν τα θέματα βεβαίωσης και είσπραξης του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και λοιπά θέματα για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων. Συγκεκριμένα δε, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Υπουργικής Απόφασης, ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο, η δε μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής εργασιών στη Δ.Ο.Υ., ακόμη και αν αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 31 ν. 3986/2011, «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%)». Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι «Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα 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, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του ΣτΕ (Απόφαση 2563/2015), με τις ανωτέρω διατάξεις ο νομοθέτης, εξαιρώντας από την υποχρέωση καταβολής του τέλους τις τελευταίες αυτές κατηγορίες φορολογουμένων, τις οποίες θεωρεί οικονομικά ασθενέστερες λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά, τεκμαίρει ότι οι λοιποί, υπό τις εκτεθείσες τοπικές, χρονικές και πληθυσμιακές προϋποθέσεις κερδίζουν από την άσκηση του επαγγέλματός τους κατ' έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί ετησίως με ένα, αντίστοιχα, ελάχιστο πάγιο ποσό φόρου ανάλογα με τον πληθυσμό ή τον χαρακτήρα (τουριστικό) της πόλης στην οποία βρίσκεται η έδρα του επιτηδευματία. Αντικείμενο, συνεπώς, της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, το οποίο αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα υπό τις ανωτέρω διακρίσεις, υπό τις οποίες και υποχρεούται στην καταβολή τέλους αναλόγου ύψους. Το εν λόγω τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, αποκτάται εισόδημα το ύψος του οποίου αντιστοιχεί, κατ' ελάχιστο, στην ως άνω φορολογική επιβάρυνση, δεν στηρίζεται σε εξωτερικές ενδείξεις συνδεδεμένες με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά σε στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης αυτής), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, επομένως, φοροδοτικής ικανότητας.

Επειδή, συνεπώς, ο προσφεύγων δεν εξαιρείται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, καθώς δεν εμπίπτει στις ως άνω ρητές και περιοριστικά απαριθμούμενες από τον νόμο και τις εφαρμοστικές εγκυκλίους εξαιρέσεις. Το γεγονός, άλλωστε, ότι ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει ένα μόνο Δελτίο Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 65,19 ευρώ, για την επίμαχη χρήση από 1/1/2013 έως 21/8/2013, δεν αναιρεί πάντως την ιδιότητα του επιτηδευματία που έχει προβεί σε έναρξη εργασιών και, ως εκ τούτου, ήτοι εκ μόνου του λόγου ότι έχει δηλωθεί ως ασκών ελευθέριο επάγγελμα στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., υπόκειται στο κατ' άρθρ. 31 ν. 3986/2011 τέλος επιτηδεύματος. Όπως έχει αποφανθεί, άλλωστε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) με την υπ' αριθ. 124/2016 Γνωμοδότησή του, «Υπόχρεοι προς καταβολή του τέλους, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, είναι τόσο οι επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες που δεν βαρύνονται με φόρο εισοδήματος (είτε επειδή δήλωσαν εισόδημα κατώτερο του αφορολόγητου ορίου, είτε επειδή είχαν, κατά περίπτωση, μεγάλες εκπτώσεις από το φόρο), όσο και οι λοιποί που βαρύνονται με φόρο εισοδήματος (είτε μικρότερο, είτε μεγαλύτερο του παγίως οριζόμενου τέλους)».

Επειδή η σύνδεση του τέλους επιτηδεύματος με την καταχώρηση του υποχρέου στο Μητρώο ως επιτηδευματία αποτελεί όχι μόνο ρητή κανονιστική επιταγή (άρθρ. 4 Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1167/2011) αλλά και θέση της Διοίκησης (έγγραφο-ατομική απάντηση Δ12Α 1158176 ΕΞ 2013 Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, εξάλλου, το επιχείρημα του προσφεύγοντος ότι παραπλανήθηκε, διότι, εάν γνώριζε ότι το επιβληθέν τέλος επιτηδεύματος δεν θα διαγραφεί ή συμψηφιστεί, δεν θα είχε ασχοληθεί με την εξυπηρέτηση των δανείων του Ταμείου Παρακαταθηκών, πρέπει να απορριφθεί ως κατεχοχήν αβάσιμο, καθώς ο προσφεύγων όφειλε να γνωρίζει ότι η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ως ελεύθερου επαγγελματία επάγεται και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες μάλιστα είναι δυνατόν να μην του είναι γνωστές κατά την ημερομηνία αυτή.

Επειδή το επίμαχο τέλος επιτηδεύματος, ύψους 433,33 ευρώ, ορθώς και νομίμως επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αναλογικά για τους μήνες άσκησης της δραστηριότητάς του, καθώς υποβλήθηκε δήλωση διακοπής εργασιών την «...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2014

Τελικό χρεωστικό : 433,33 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοποίησης «...» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Γ.Γ.Π.Σ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΥΡΙΔΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

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).