



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **22-01-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **27**

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ, και έδρα επί της οδού, στην, κατά της με αριθμό-2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών επί της υπ' αρ./2015 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών επί της υπ' αρ./2015 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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 με αριθμό-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής εκ 1.011,93 €.

Με την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 ο προσφεύγων δήλωσε ζημία από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκ 432,12 €, ποσοστό 15% ιδιοκτησίας επί κύριας κατοικίας εμβαδού 100 τ.μ. για 12 μήνες. Με βάση τα ανωτέρω, κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος υπολογίστηκε ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εκ 3.000 €, ετήσια ατομική αντικειμενική δαπάνη διαβίωση ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας εκ 675 € και επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης εκ 575 €,

δη **σύνολο τεκμαρτού εισοδήματος εκ 4.250 €**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 4172/2013.

Βάσει του προβλεπόμενου στο άρθρο 29 του ιδίου νόμου φορολογικού συντελεστή (26%) ο **φόρος** προσδιορίστηκε επί του ως άνω υπολογιζόμενου τεκμαρτού εισοδήματος σε **1.105,00 €**, και μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου εκ 743,07 €, το ποσό πληρωμής διαμορφώθηκε τελικώς σε **361.93 €**.

Επιπλέον, σε βάρος του προσφεύγοντος επιβλήθηκε **τέλος επιτηδεύματος εκ 650 €**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Κάλυψη τεκμαρτού εισοδήματος με ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών

➤ Βάσει του αρ. 34 του Ν. 4172/2013 και σύμφωνα με τα συνημμένα εκκαθαριστικά δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 απομένουν χρηματικά ποσά που καλύπτουν πλήρως την καταλογισθείσα διαφορά εισοδήματος μεταξύ του τεκμαρτού και του δηλωθέντος για το φορολογικό έτος 2014.

2. Παράνομη η θεσπιζόμενη με τον ισχύοντα Κ.Φ.Ε. διαφορετική κλίμακα συντελεστών φορολογίας ανά κατηγορία εισοδήματος

➤ Στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος καθορίζονται, κατά τρόπο περιοριστικό, τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο φορολόγησης, απ' όπου επιτρέπεται να συναχθεί φοροδοτική ικανότητα.

➤ Από το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης διαθέτει καταρχήν ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο φορολογικό σύστημα, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση. Περιορίζεται, ωστόσο, από τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της ισότητας έναντι των βαρυνομένων.

➤ Όπως προκύπτει από το άρθρο 4 παρ. 5 και 2 παρ. 1 του Συντάγματος, και σύμφωνα με την καθιερωμένη αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, το φορολογικό βάρος πρέπει να ορίζεται από την πραγματική οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου, δη το πραγματικό καθαρό εισόδημά του, χωρίς να θίγεται το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσής του.

1. Παράνομη, ως αντισυνταγματική και αντίθετη στην ΕΣΔΑ η μη ύπαρξη αφορολογήτου ορίου

➤ Σύμφωνα με την Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του διατάξεων του Ν. 4024/2011, η κατάργηση του αφορολόγητου ποσού εισοδήματος ενδεχομένως δεν είναι συμβατή με την αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, το σεβασμό της αξίας του ανθρώπου, την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας.

➤ Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου, το

αναγνωρισμένο στο δίκαιο της κοινωνικής πρόνοιας ελάχιστο όριο διαβίωσης συνιστά το ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο πρέπει να είναι αφορολόγητο.

➤ Οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 1 του Ν. 4110/2013, επιφέροντας την πλήρη κατάργηση του αφορολόγητου ποσού εισοδήματος, είναι αντισυνταγματικές και δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής σύμφωνα με τα άρθρα 93 παρ. 4, 103 παρ. 1 και 28 του Συντάγματος, καθώς:

- θέτει σε κίνδυνο την αξιοπρεπή διαβίωση του φορολογούμενου,
- προσβάλλει τη συνταγματική (άρθρο 2 Συντάγματος) αρχή για το σεβασμό και την προστασία της αξίας του ανθρώπου και
- παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που επιβάλλει την απαλλαγή εκ του φόρου του ποσού, που δεν είναι φορολογητέο (καθότι δεν αποτελεί εισόδημα, περιουσία, συναλλαγές ή δαπάνες πλέον εκείνων, που είναι απολύτως αναγκαίες για την αξιοπρεπή διαβίωση του φορολογούμενου) και ως εκ τούτου μη δυνάμενο να υπαχθεί σε φορολογική κλίμακα
- αντίκειται στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, που έχει υπερνομοθετική ισχύ

➤ Κατόπιν των παραπάνω, εφαρμοστέα, εν προκειμένω, τυγχάνει η προϋφιστάμενη ρύθμιση του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε προ της τροποποίησης με το άρθρο 1 του Ν. 4110/2013, μη δυνάμενη να θεωρηθεί ως καταργηθείσα με ανίσχυρη νομοθετική διάταξη. Ως εκ τούτου, σε φόρο υποβάλλεται το εισόδημα μετά τη μείωση του ποσού των 3.000 €.

4. Παράνομη, ως αντισυνταγματική, η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος

➤ Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος κατά το άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 αδιακρίτως σε όλους τους επιτηδευματίες αντίκειται:

- στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που προβλέπει τον περιοριστικό καθορισμό των στοιχείων που μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης
- στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που προβλέπει την ύπαρξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου
- στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας καθώς δεν προβλέπεται η δυνατότητα αναπόδειξης εκ μέρους του βαρυνόμενου ότι στην πραγματικότητα δεν απέκτησε το τεκμαιρόμενο εισόδημά του, επί του οποίου επιβάλλεται το φορολογικό βάρος.
- στην αρχή αναλογικότητας του φόρου και στο συνταγματικό δικαίωμα αξιοπρεπούς διαβίωσης.

➤ Η Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας, με την υπ'αρ. 2527/2013 απόφασή της, έκρινε συνταγματική την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος μόνο για το οικονομικό έτος 2011, ενώφει του χαμηλού ύψους του τέλους σε 400 €, που για το οικονομικό έτος 2014 αυξήθηκε σε 650 €.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί κάλυψης εισοδήματος με ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών

Επειδή, το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:... β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις».

Επειδή, το άρθρο 34 παρ. 2 του παραπάνω νόμου ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφητισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών ... ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε ζημία από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκ 432,12 €, ποσοστό 15% ιδιοκτησίας σε κύρια κατοικία 100 τ.μ. για 12 μήνες κυριότητας, ποσοστό 25% ιδιοκτησίας σε Ε.Ι.Χ. κυβισμού 1332 κ.ε., έτους πρώτης κυκλοφορίας 1997 για 12 μήνες κυριότητας. Με βάση τα ανωτέρω, κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος υπολογίστηκε ετήσια ατομική δαπάνη εκ 3.000,00 €, ετήσια αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας εκ 675,00 € και ετήσια αντικειμενική δαπάνη Ι.Χ. αυτοκινήτου εκ 575,00 €, δη σύνολο αντικειμενικών δαπανών εκ 4.250,00 €, μεγαλύτερο του δηλωθέντος εισοδήματος (ζημία). Επί του τεκμαρτού αυτού εισοδήματος υπολογίστηκε ο αναλογούν φόρος σε 1.105,00 €, και, αφαιρούμενου του παρακρατηθέντος φόρου εκ 743,07 €, ο κύριος φόρος σε καταβολή προσδιορίστηκε σε ποσό εκ 361,07 € πλέον τέλους επιτηδεύματος εκ 650,00€, δη σε συνολικό ποσό προς καταβολή εκ 1.011,93 €.

➤ Η εκκαθάριση του φόρου της ανωτέρω αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιήθηκε στις 25-08-2015, με την έκδοση της προσβαλλόμενης με αρ. ειδοποίησης-2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Υπουργείου Οικονομικών (αρ. χρηματικού καταλόγου).

➤ Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα το υποσύστημα «πληροφορίες εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος» προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε και την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία επικαλέστηκε συμπληρωματικά ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο εκ 4.250,00 €, καλύπτοντας εις ολόκληρον το ποσό του φορολογητέου εισοδήματός του βάσει των ετήσιων αντικειμενικών δαπανών. Από τη νέα εκκαθάριση του φόρου προέκυψε, κατόπιν του συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου εκ 743,07 € με το επιβαλλόμενο τέλος επιτηδεύματος εκ 650,00 € τελικό πιστωτικό υπόλοιπο εκ 93,07 €.

➤ Η εκκαθάριση του φόρου της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιήθηκε στις 09-11-2015, με την έκδοση της προσβαλλόμενης με αρ. ειδοποίησης-2015 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Υπουργείου Οικονομικών, δη μετά την άσκηση της υπ' αρ. πρωτ.-2015 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της αρχικής Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου.

Κατά συνέπεια, εφόσον η επικαλούμενη, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανάλωση κεφαλαίου ελήφθη υπόψη κατά την νέα εκκαθάριση του φόρου τροποποιώντας ανάλογα τη φορολογική υποχρέωσή του προσφεύγοντος, ο ισχυρισμός του περί κάλυψης του εισοδήματός του με ανάλωση κεφαλαίου προβάλλεται αλυσιτελώς, και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης διαφορετικής κλίμακας συντελεστών φορολογίας ανά κατηγορία εισοδήματος

Επειδή, το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζει ότι το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής
≤ 25.000	22%
25.001 έως και 42.000	32%
> 42.001	42%

Επειδή, από το φόρο που προκύπτει για το εισόδημα των μισθωτών και συνταξιούχων αφαιρούνται οι οριζόμενες μειώσεις στα άρθρα 16 έως 20 του ΚΦΕ, δηλαδή η έκπτωση του φόρου μέχρι 2.100 (άρθρο 16), η πρόσθετη μείωση φόρου ποσού 200 ευρώ αναπήρων κλπ, μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες, για δωρεές και πρόβλεψη για πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα.

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 4110/2013, που, εφαρμοζόμενο για τα αποκτούμενα εισοδήματα και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), αντικαταστάθηκε το άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Ν. 2238/1994 και τροποποιήθηκε το μέχρι τότε ισχύον καθεστώς στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, δη της ενιαίας φορολόγησης του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μισθωτών και μη.

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζει ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής
≤ 50.000	26%
> 50.000	33%

Επειδή, η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, όπως εν προκειμένω του προσφεύγοντος, προσδιορίζεται από την ανωτέρω κλίμακα, η δε μείωση φόρου που προβλέπεται για τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους δεν τυγχάνει εφαρμογής και για τους μη μισθωτούς.

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 αναφέρεται ότι : «Οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εντάσσονται στον ευρύτερο σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας με στόχο τη δημιουργία ενός δίκαιου, με βάση τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και ίσης μεταχείρισης, και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, το οποίο θα συμβάλει καθοριστικά στην ενίσχυση της διαφάνειάς του στο ανταγωνιστικό διεθνές οικονομικό περιβάλλον και στην ουσιαστική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, όπως συνάγεται από τις συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 5 και 78 παρ 1, ο νομοθέτης, είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές οικονομικών επιβαρύνσεων, προκειμένου να συγκεντρωθούν δημόσια έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του κράτους, περιορίζεται, ωστόσο, από τις αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων, καθώς και τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης (ΣτΕ 2469-2471/2008).

Επειδή, ο τρόπος υπαγωγής σε φορολογία μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών καθώς και η μείωση του προκύπτοντος φόρου για το εισόδημα από μισθούς και συντάξεις ορίζεται ρητά στον Ν. 4172/2013 και εφαρμόζεται για τα αποκτούμενα εισοδήματα και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες από το φορολογικό έτος 2014, και ως εκ τούτου δεν αντιβαίνει στην αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου ούτε στην αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων.

Επειδή, η διαφορετική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων δεν αποκλείεται, εφόσον δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά κι αντικειμενικά κριτήρια, ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣτΕ 2527-2530/2013, ΣτΕ 693/2011, ΣτΕ 3485/2007). Υπό την έννοια αυτή, ουδεμία αντισυνταγματική διάκριση εισάγεται με την ρύθμιση διαφορετικής φορολογικής κλίμακας και μειώσεων για το εισόδημα των μισθωτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης διαφορετικής κλίμακας συντελεστών φορολογίας ανά κατηγορία εισοδήματος απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής και αντίθετης στην ΕΣΔΑ, μη ύπαρξης αφορολογήτου ορίου

Επειδή, οι νέες ρυθμίσεις που εισήχθησαν αρχικά με το άρθρο 1 του Ν. 4110/2013 και εξακολουθούν να ισχύουν με τον Ν. 4172/2013 δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητο κλιμάκιο για καμία κατηγορία εισοδήματος. Επομένως, ο νομοθέτης άσκησε το δικαίωμα της διακριτικής του ευχέρειας να καθορίσει ελεύθερα το σύστημα φορολογίας εισοδήματος, με έμφαση και προτεραιότητα την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αντιμετώπιση της δυσμενούς και παρατεταμένης οικονομικής συγκυρίας (υπέρτερο δημόσιο συμφέρον), πιστός στις αρχές της καθολικότητας της φορολογικής επιβάρυνσης και της ισότητας έναντι των βαρυνομένων (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 Συντάγματος), αλλά και σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 4 του Συντάγματος που κατοχυρώνει το δικαίωμα του Κράτους να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.

Επειδή, το κατώτατο όριο διαβίωσης δεν είναι δυνατόν να ορισθεί απόλυτα κατά τρόπο γενικά αποδεκτό, καθότι επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες (οικογενειακή κατάσταση, τόπος παραμονής, έμμεση φορολογία κλπ)

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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής και αντίθετης στην ΕΣΔΑ, της μη ύπαρξης αφορολογήτου ορίου είναι αόριστος, αθεμελίωτος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής, επιβολής του τέλους επιτηδεύματος

Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 3986/2011 ορίζει ότι «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: α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως. β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως....».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 της ΠΟΛ. 1167/02-08-2011 «Διαδικασία για την βεβαίωση και είσπραξη ...και του τέλους επιτηδεύματος...» ορίζει ότι : «Η ΓΓΠΣ εκδίδει ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα, επί του οποίου εμφανίζονται χωριστά, μετά από υπολογισμό, τα ποσά της κάθε εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος ,...».

Επειδή, το άρθρο 42 παρ. 3 του Ν. 4024/2011 ορίζει ότι : «Στο άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 προστίθενται νέοι παράγραφοι 8 και 9 ως εξής: 8. Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος 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 ... 9. Το τέλος επιτηδεύματος του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 4 του Ν. 4110/2013 ορίζει ότι «Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 τροποποιούνται και προστίθενται νέες περιπτώσεις γ' και δ' ως εξής: ... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως...».

Επειδή, η παράγραφος 2 της ενότητας «τέλος επιτηδεύματος» της ΠΟΛ. 1149/20-06-2013 «Διευκρινίσεις ως προς την επιβολή ...του τέλους επιτηδεύματος, οικονομικού έτους 2013» ορίζει ότι : «Με την τροποποίηση που επήλθε στο άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 10 του Ν. 4110/2013, από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος ως εξής: ... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 3986/2011 προκύπτει ότι το τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε ως μέτρο εύλογο, πρόσφορο και αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και συγκεκριμένα προς το σκοπό της ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων. Θεσπίστηκε δε υπό τη μορφή ενός χαμηλού ύψους ελάχιστου φόρου εισοδήματος προερχόμενου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών.

Επειδή, νομολογιακά (ΣτΕ Ολ. 2527-2528-2529-2530/2013) κρίθηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος αφορά μεν ορισμένο κύκλο προσώπων, ωστόσο εκ του νόμου τίθενται συγκεκριμένα γενικά και αντικειμενικά κριτήρια συναρτώμενα με δεδομένα της επαγγελματικής δραστηριότητας των εν λόγω προσώπων (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου άσκησης δραστηριότητας, έτη άσκησης της δραστηριότητας), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και επομένως φοροδοτικής ικανότητας, όπως συνάδει με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (αρχή αναλογικότητας).

Επειδή, από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ Ολ. 2527-2528-2529-2530/2013) έχει κριθεί ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις των Ν. 3986/2011, Ν. 4024/2011, Ν. 4110/2013 προσδιορίζεται με σαφήνεια το κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος αντικείμενο φορολόγησης, το οποίο συνίσταται στο ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, που αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα υπό τις οποίες και υποχρεούται στην καταβολή τέλους επιτηδεύματος ανάλογου ύψους (αρχή νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου)

Επειδή, με τις ανωτέρω αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ έχει κριθεί ότι δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης του κατοχυρωμένου από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος δικαστικής προστασίας, καθώς το επίμαχο τεκμήριο άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας, εφόσον δεν θεσπίζεται ρητά ως αμάχητο, θεωρείται μαχητό, δυνάμενου του υπόχρεου προς καταβολή του φόρου να αποδείξει ότι για λόγους ανωτέρας βίας (σοβαρής ασθένειας, στρατιωτικής υπηρεσίας κλπ) δεν άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής, επιβολής του τέλους επιτηδεύματος στερείται βασιμότητας, δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του-Α.Φ.Μ. ως προς την από-2015 και με αριθμό ειδοποίησηςΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Υπουργείου Οικονομικών (αρ. χρηματικού καταλόγου) με βάση την υπ' αρ./2014 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, λαμβάνοντας υπόψη την έκδοση της από-2015 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του

Υπουργείου Οικονομικών που εκδόθηκε μετά την υποβολής της υπ' αρ. τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του ιδίου φορολογικού έτους, τροποποιώντας το αρχικό χρεωστικό υπόλοιπο εκ 1.011,93 € σε πιστωτικό υπόλοιπο εκ 93,07 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

	Με βάση την αρχική δήλωση	Με βάση την τροπ/κή δήλωση
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	4.250,00	-
Αναλογούν φόρος	1.105,00	-
Φόρος που παρακρατήθηκε	-743,07	-743,07
Κύριος Φόρος Εισοδήματος	361,93	-743,07
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00
Τελικό χρεωστικό ή πιστωτικό	1.011,93	-93,07

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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).