



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 30/09/2014

Αριθμός απόφασης: 3015

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 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».

γ. 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».

δ. 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 από 28/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Πατρών, οδός κατά της υπ' αρ. ειδοπ. /14-07-2014 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ειδοπ. /14-07-2014 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικονομικού έτους 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ.

6. Την από 29 /09/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 28-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε την 14/07/2014, δυνάμει της με αρ. /2014 υποβληθείσης από τον προσφεύγοντα

κοινής με τη σύζυγο του, αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής 1.154,17 €, (Αρ.Χ.Κ.:.....).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να ακυρωθεί η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη, β) να αναγνωριστεί ότι δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για το ημερολογιακό έτος 2013, παρά τα όσα «τεκμαίρονται» από την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας ισχυριζόμενος ότι:

Α) Η θέσπιση φορολόγησης από το πρώτο ευρώ, δηλαδή η φορολόγηση εισοδημάτων που είναι ακόμη κάτω και από το όριο της φτώχειας είναι αντισυνταγματική, καθώς έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της καθολικότητας της φορολογίας, ενώ δεν συνάδει με τις αρχές της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του αναφέρει τα άρθρα 78§1, 4§5, 5, 25§1, 20§1 του Συντάγματος και το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.).

Β) Οι διατάξεις του ν. 3844/2010 «Προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας στην οδηγία 2006/123 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά και άλλες διατάξεις» δεν εφαρμόζονται στις υπηρεσίες των δικαστικών επιμελητών.

Γ) Δεν είναι επιτηδευματίας, αφού ως δικαστικός επιμελητής κατά τις διατάξεις του ν.2318/1995 είναι άμισθος δημόσιος λειτουργός και ασκεί λειτούργημα και όχι επιτήδευμα και επομένως κακώς συμπεριλήφθηκε στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, η δε επιβολή τέλους επιτηδεύματος είναι αντισυνταγματική, καθώς:

1. Με το άρθρο 78§1 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». Η διάταξη του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 αντίκειται στην προαναφερθείσα συνταγματική διάταξη διότι η επιβολή του τέλους, που στην πραγματικότητα αποτελεί φόρο, δεν πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη αλλά πλήττει συλλήβδην την τάξη των ελεύθερων επαγγελματιών και επιτηδευματιών, χωρίς καμία εξειδίκευση και προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.
2. Σύμφωνα με το άρθρο 4§5 του Συντάγματος «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Με τη διάταξη του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 παραβιάζεται η αρχή της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία και η αρχή της φορολογικής ισότητας, δηλαδή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, διότι επιβάλλει αδιακρίτως τον ίδιο φόρο σε όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες και επιτηδευματίες με μόνη την ιδιότητα αυτή.
3. Με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Συντάγματος «κατοχυρώνεται η προσωπική και οικονομική ελευθερία ως ατομικό δικαίωμα». Το επιβαλλόμενο όμως τέλος επιτηδεύματος

αποτελεί περιοριστικό εμπόδιο στην ελεύθερη και ακώλυτη άσκηση του επαγγέλματος εκάστου ελεύθερου επαγγελματία.

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η αρχή της αναλογικότητας. Το επιβαλλόμενο όμως τέλος επιτηδεύματος δεν τελεί σε σχέση αναλογίας με την φορολογητέα ύλη και την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων ελευθέρων επαγγελματιών.
5. Με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης Προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή τα συμφέροντά του, όπως ο νόμος ορίζει» και σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) καθιερώνεται το δικαίωμα στη χρήση και απονομή δικαιοσύνης και το δικαίωμα σε μια δίκαιη δίκη. Το επιβαλλόμενο όμως τέλος επιτηδεύματος καθιερώνει μια μέθοδο προσδιορισμού του ελάχιστου φορολογητέου εισοδήματος η οποία αποκλείει τον φορολογούμενο από την προάσπιση των δικαιωμάτων του καθώς δεν μπορεί να την αντικρούσει προσφεύγοντας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο.
6. Κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 74 παρ. 6 και του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ε' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σε συνδυασμό με το άρθρο 77 παρ. 1 του Συντάγματος «Η αυθεντική ερμηνεία των νόμων ανήκει στη νομοθετική λειτουργία», το τέλος επιτηδεύματος δεν εκπίπτει ως δαπάνη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Δ) Η θέσπιση αφορολόγητου ποσού εισοδήματος το οποίο είναι χαμηλότερο από το ελάχιστο όριο διαβίωσης, δεν είναι συμβατή με την αρχή της φορολόγησης βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, τον σεβασμό της αξίας του ανθρώπου και την υποχρέωση προστασίας της οικογένειας και της παιδικής ηλικίας. (Πάγια νομολογία του Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου) και

Ε) Η εφαρμογή διαφορετικής κλίμακας φορολογικών συντελεστών ανά κατηγορία εισοδήματος δε συνάδει προς τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με αριθμ./2014 υποβληθείσης από τον προσφεύγοντα κοινής με τη σύζυγο του, αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν.2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 §1 Ν.4110/13 (ΦΕΚ 17^Α/23-01-2013) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπ. Οικονομικών και

λοιπές διατάξεις» και των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α'152/1-07-2011) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015». Ωστόσο, ο σχετικός έλεγχος ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι της Διοίκησης (άρθρο 93§4 του Συντάγματος), η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του άρθρου 1 §1 Ν.4110/13 (ΦΕΚ 17^Α/23-01-2013) και του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α'152/1-07-2011) με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 31 του ν. 3986/2011 ορίζεται: «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: 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. Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.»

Επειδή, στην ΠΟΛ1149/20-06-2013 ορίζεται: «2. 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, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρ. 31 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι: «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 ελεύθεριου 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 συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕΟΛ. 2527/2013** κρίθηκε: **α)** ότι προσδιορίζεται από το νόμο 3986/2011 το αντικείμενο του φόρου, όπως απαιτείται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, **β)** ότι η επιβολή τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις κατοχυρωμένες από αυτά αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου, **γ)** η ελευθερία ασκήσεως επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως

ειδικότερη εκδήλωση της οικονομικής ελευθερία, την οποία κατοχυρώνει ως ατομικό δικαίωμα το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος, δεν παρακωλύει τη θέσπιση από το νομοθέτη περιορισμών που τίθενται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, για λόγους προστασίας του δημόσιου και κοινωνικού συμφέροντος, **δ)** ότι η επιβολή τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος, **ε)** ότι δεν υφίσταται παράβαση του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσης με το ν. δ/γμα 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), που επίσης κατοχυρώνει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας, προεχόντως διότι το εν λόγω άρθρο δεν εφαρμόζεται, κατά κανόνα, στις φορολογικές διαφορές, **στ)** ότι δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 74 παρ. 6 του Κ.Φ.Ε. το οποίο αναφέρεται στη διαδικασία που ακολουθεί τον καταλογισμό φόρου μετά την έκδοση φύλλου ελέγχου, αλλά σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη του άρθρου 31§4 του ν. 3986/2011 δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου αλλά εκκαθαριστικό σημείωμα και **ζ)** ότι αλυσιτελώς προβάλλεται παράβαση του άρθρου 31§1 περ. ε' του Κ.Φ.Ε. δεδομένου ότι με τον ν. 4024/2011 προστέθηκε μεταξύ άλλων, παράγραφος 9 στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011, με την οποία ορίστηκε ότι: «9. Το τέλος επιτηδεύματος του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα....» .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48§1 του ν. 2238/1994 εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι και οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του δικαστικού επιμελητή.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων: α) με ημερομηνία έναρξης την 26/02/1993, ασκεί τη δραστηριότητα του δικαστικού επιμελητή που ανήκει στα κατονομαζόμενα επαγγέλματα του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994, β) δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών έως 31-12-2013, και γ) δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις της υποχρέωσης καταβολής του τέλους επιτηδεύματος όπως αυτές αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρ. 31 του ν. 3986/2011, υποχρεούται στην καταβολή του τέλους επιτηδεύματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη, της με αριθμό πρωτ./28-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικ. Έτος 2014:

Ποσό Πληρωμής: 1.154,17 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την αριθμ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικον. Έτους 2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).