



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ. δηλ./25-7-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12/9/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. δηλ./25-7-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδος επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.3986/2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος διότι, έχει υπερβεί το 62^ο έτος της ηλικίας της και θα έπρεπε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 να εξαιρεθεί της υποχρέωσης καταβολής του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την ΠΟΛ 1053/2014 και το με αρ.πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1032121 ΕΞ 2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή σύμφωνα με άρθρο 31 του Ν.2986/2011, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4484/2017, ορίζεται : *«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 συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας. Επίσης, εξαιρούνται οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους.»*

Επειδή στη συνέχεια εκδόθηκε η ΠΟΛ 1053/2014 με την οποία διευκρινίζεται ότι : *«Για την εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, σχετικά με την εξαίρεση από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω: 1. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 ορίζεται ότι οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα εξαιρούνται από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος, 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*

συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65° έτος της ηλικίας. 2. Επίσης, με την ΑΥΟ - ΠΟΛ. 1167/2.8.11 ορίστηκε ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (επιβολή τέλους επιτηδεύματος) οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν θεωρούνταν επιτηδευματίες. 3. Από την υπηρεσία μας διευκρινίστηκε με το έγγραφο Δ12Α 1007810 ΕΞ2012-13.01.2012 η πρώτη έναρξη και ένταξη, σε προγενέστερο χρόνο, στο ειδικό καθεστώς των αγροτών δεν καθιστούσε τον φορολογούμενο επιτηδευματία, ενώ τον καθιστούσε επιτηδευματία μόνο η προσθήκη καινούριας δραστηριότητας, με την οποία ο αγρότης αποκτούσε την ιδιότητα του επιτηδευματία. Κατ' επέκταση, η ημερομηνία δήλωσης της μεταβολής είναι επί της ουσίας η ημερομηνία πρώτης έναρξης επιτηδεύματος. 4. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων παραγρ. 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, σας γνωρίζουμε ότι, για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για πρώτη φορά, η ημερομηνία μεταβολής θα θεωρείται ως πρώτη έναρξη και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ομοίως θα εξαιρούνται όσοι αγρότες τηρήσουν βιβλία και ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και έχουν κλείσει το 62° έτος της ηλικίας τους.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1223/2011 ορίζονται τα εξής : «Σύμφωνα με την [παράγραφο 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011](#), εξαιρούνται μόνο οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων (όχι η άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος), εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία έτη από το έτος συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65° έτος της ηλικίας. Από την υπηρεσία μας διευκρινίστηκε, με το έγγραφο Δ12Α1137025ΕΞ2011/30.09.2011 και σχετικά με τον υπολογισμό της ηλικίας, να εξαιρούνται όσοι γεννήθηκαν πριν από την 1/1/49».

Επειδή, ομοίως στην ΠΟΛ1149/2013 διευκρινίζεται ότι «4. Επίσης, εξαιρούνται της καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι ατομικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες κατά τα πέντε πρώτα χρόνια της δραστηριότητάς τους, όπου για το οικονομικό 2013 διευκρινίζεται ότι είναι τα φυσικά πρόσωπα που έκαναν έναρξη για πρώτη φορά μετά την 01/01/2008 και όσοι ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση και είναι άνω των εξήντα δύο ετών (62), όπου για το οικονομικό 2013 είναι τα πρόσωπα που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/1950. Το γεγονός αυτό πρέπει να δηλώνεται υπεύθυνα, από τον ίδιο τον φορολογούμενο, στην περίπτωση 12 του Πίνακα 2 της πρώτης σελίδας της δήλωσης (έντυπο Ε1) στους κωδικούς 027-028.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με το σύστημα Μητρώου του taxis, η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών ως αγρότης ειδικού καθεστώτος την 14/05/2003 και διακοπή την 10/02/2011, ημερομηνία κατά την οποία εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς. Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, εξαιρέθηκε από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, εφόσον δεν είχαν παρέλθει πέντε (5) έτη από την ημερομηνία πρώτης έναρξης εργασιών, ήτοι την 10/2/2011, ως αγρότης κανονικού καθεστώτος. Συγκεκριμένα, δεν της

επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση από 01-01-2011 έως 31-12-2011), το οικονομικό έτος 2013 (χρήση από 01-01-2012 έως 31-12-2012), το οικονομικό έτος 2014 (χρήση από 01-01-2013 έως 31-12-2013), το φορολογικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2015. Για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.250,00€, το οποίο έχει ήδη εξοφλήσει.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία γεννήθηκε το έτος 1951, έχει υπερβεί το 65^ο έτος της ηλικίας της, το οποίο νοείται ως έτος συνταξιοδότησης και απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος προβλέπεται μόνο για τον επιτηδευματία που του υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης του.

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του Ν.3892/2011 διευκρινίζεται ότι η εξαίρεση από τις διατάξεις του άρθρου 31 αφορούν σε επιτηδευματίες που πρόκειται να συνταξιοδοτηθούν κατά τα επόμενα τρία έτη. Εξάλλου, υπό την υποθετική εκδοχή ότι απαλλάσσονται από το τέλος επιτηδεύματος οι επιτηδευματίες που έχουν υπερβεί το 65^ο έτος της ηλικίας τους, θα ετίθετο σοβαρό ζήτημα παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Σ.) αφού επιτηδευματίες μικρότερης ηλικίας θα ετίθεντο σε δυσμενέστερη θέση έναντι εκείνων που πιθανόν να έχουν λάβει τη σύνταξή τους και εξακολουθούν να εργάζονται. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2017 για την δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως αγρότη κανονικού καθεστώτος, καθώς πλέον δεν απαλλάσσεται της καταβολής.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής) :

Τέλος επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2017 : 650,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.