



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-11-2019

Αριθμός απόφασης: 2330

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 **04/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του με Α.Φ.Μ.:**....., δικηγόρου, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων της υπ' αριθμ. πρωτ. /6-3-2019 αίτησης επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του τέλους επιτηδεύματος οικ. ετών 2013 – 2014 και φορολογικών ετών 2014 - 2017 βάσει της υπ' αριθμ. απόφασης 89/2019 του ΣτΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 15-7-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από **04-07-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**..... 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 πάροδο απράκτου του τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, της υπ' αριθμ./6-3-2019 αίτησης επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του τέλους επιτηδεύματος των οικ. ετών 2013 – 2014 (χρήσεις 2012 - 2013) και των φορολογικών ετών 2014 ως και 2016, συνολικού ποσού 2.762,50€, βάσει της υπ' αριθμ. 89/2019 απόφασης του ΣτΕ, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του για επιστροφή των καταβληθέντων ποσών που αφορούν τέλος επιτηδεύματος των εν λόγω ετών, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 και της Ε.2065/2019, περί απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος των ελεύθερων επαγγελματιών για τα πέντε πρώτα έτη από την έναρξη του επαγγέλματός τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος οικ. ετών 2013 – 2014 (χρήσεις 2012 - 2013) και φορολογικών ετών 2014 ως 2017, συνολικού ποσού 3.250,00€, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δικαιούται της απαλλαγής από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2013, σύμφωνα με το οποίο εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος ελεύθεροι επαγγελματίες, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών. Ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 9-1-2006 μέχρι 31-10-2010 δραστηριοποιούνταν ως ελεύθερος επαγγελματίας με αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες λογιστή». Στις 19-9-2012 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με αντικείμενο τη «δικηγορία – παροχή νομικών συμβουλών», με αποτέλεσμα, από την ημερομηνία της δεύτερης έναρξης, να του επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος. Ωστόσο, στις 23-4-2019 εκδόθηκε η Ε.2065/2019 της ΑΑΔΕ με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 89/2019 απόφαση – πιλότος του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία «για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα απαιτείται η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας, επί πενταετίας από την οικεία έναρξη εργασιών».

Σημειώνεται ότι από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η υπ' αριθμ./6-3-2019 αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου αφορά τα οικ. έτη 2013-2014 και τα φορολογικά έτη 2014 – 2016, ενώ με την ενδικοφανή προσφυγή εισάγεται για πρώτη φορά

αίτημα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή στην 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 του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

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

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως. Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α' 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. [3874/2010](#) (Α' 151), όπως ισχύει.

ε) Για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Από 1.1.2019 καταργείται η υποχρέωση του προηγούμενου εδαφίου.

Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/ και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/ και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012.

Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.

Από το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%)».

Επειδή, σύμφωνα με την 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 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 ελεύθεριου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδεύματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας{.}», ενώ στην παρ. 8 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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. {...}».

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2065/23-4-2019 - Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα απαιτείται η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από την οικεία έναρξη εργασιών - Συμμόρφωση με ΣτΕ 89/2019 - της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «1. Το Β' Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας (εφεξής ΣτΕ), στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.[3900/2010](#) (πιλοτική δίκη), κλήθηκε να εξετάσει ένα γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα, το οποίο συνίσταται στο αν, κατά την έννοια του [άρθρου 31](#) του ν.[3986/2011](#), ελεύθερος επαγγελματίας, ο οποίος είχε, κατά το παρελθόν, προβεί στην έναρξη και άλλου επαγγέλματος, διαφορετικού του ενεστώτος επαγγέλματός του, εν συνεχεία, όμως, διέκοψε την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να συμπληρώνει, συνολικώς, πέντε έτη άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος, εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος εκ μόνου του λόγου ότι η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο πέραν της πενταετίας από τη γένεση της φορολογικής του υποχρέωσης.

2. Το ΣτΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», θεωρούνται, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως οικονομικά ασθενέστεροι και κατά συνέπεια μειωμένης φοροδοτικής ικανότητας, λόγω των περιορισμένων εσόδων και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά τα πέντε πρώτα έτη, καθώς και ότι με την οικεία ρύθμιση επιδιώκεται η

ομαλή ένταξη των εν λόγω προσώπων στην αγορά εργασίας, με την αριθ. 89/2019 απόφασή του έκρινε τα ακόλουθα:

Κατά την αληθή έννοια των διατάξεων του [άρθρου 31 παρ. 3](#) του ν. [3986/2011](#), ως πρώτη έναρξη εργασιών από την οποία άρχεται κατά νόμο η πενταετής περίοδος απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος νοείται η έναρξη που πραγματοποιείται στο αυτό ή συναφές ελεύθεριο επάγγελμα, ήτοι σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό κωδικό στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxisnet). Προϋπόθεση, ως εκ τούτου, για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους ελεύθερους επαγγελματίες είναι η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας ενάρξεως εργασιών. Αντιθέτως, **ελεύθεροι επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί κατά το παρελθόν σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως σε επάγγελμα διαφορετικό του ενεστώτος επαγγέλματός τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του αν η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας.**

Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν απαιτείται, πάντως, η εν τοις πράγμασι άσκηση του επαγγέλματος, αλλά αρκεί η προ πενταετίας έναρξη εργασιών, εφόσον εν τω μεταξύ δεν επήλθε διακοπή με δήλωση στη φορολογική αρχή της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση, εξάλλου, που προ της συμπληρώσεως πενταετίας στην άσκηση του επαγγέλματος, υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών στο ίδιο κατ' αντικείμενο επάγγελμα δεν θεωρείται μεν ως πρώτη έναρξη, ο χρόνος, όμως, διακοπής δεν συνυπολογίζεται για τη συμπλήρωση της πενταετίας.

3. Κατά συνέπεια, προϋπόθεση για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος στους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα αποτελεί η συμπλήρωση πενταετίας (από την οικεία έναρξη εργασιών) στην επαγγελματική δραστηριότητα και μάλιστα στο αντικείμενο για το οποίο επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος. Σε περίπτωση διακοπής της ανωτέρω επαγγελματικής δραστηριότητας και έναρξης εργασιών σε διαφορετικό αντικείμενο, ως πρώτη έναρξη εργασιών, κατά την έννοια του νόμου, λογίζεται αυτή που αφορά στην άσκηση του νέου επαγγέλματος (από την οποία άρχεται η κατά νόμο πενταετής περίοδος απαλλαγής από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος), ανεξάρτητα εάν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη άσκησης της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας. Περαιτέρω, σε περίπτωση διακοπής και εκ νέου έναρξης εργασιών στην ίδια κατ' αντικείμενο επαγγελματική δραστηριότητα, για τη συμπλήρωση της κατά νόμο κρίσιμης πενταετίας, δε λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

4. Βάσει της πιο πάνω ερμηνείας του ΣτΕ θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα έναρξη εργασιών σε διαφορετική κατ' αντικείμενο επαγγελματική δραστηριότητα, μόνο εφόσον δηλώνεται επαγγελματική δραστηριότητα στεγαζόμενη υπό νέο τετραψήφιο Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων.

Συγκεκριμένα, **οποιοσδήποτε ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα έχει δηλώσει στο Υποσύστημα Μητρώου έναν ή περισσότερους τετραψήφιους κωδικούς (ως κύρια ή δευτερεύουσες δραστηριότητες) ή την ανάλυση αυτών σε υποκατηγορίες (πενταψήφιους, εξαψήφιους, οκταψήφιους κωδικούς όπου υφίστανται) και προβεί σε διακοπή της επαγγελματικής του δραστηριότητας και στη συνέχεια σε εκ νέου έναρξη εργασιών δηλώνοντας δραστηριότητα/τες (κύρια και δευτερεύουσες) στεγαζόμενη/νες υπό διαφορετικούς τετραψήφιους κωδικούς σε σχέση με τους προηγούμενους**, δικαιούται την κατά νόμο πενταετή απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, δεδομένου ότι με βάση την ως άνω απόφαση του ΣτΕ για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος απαιτείται η άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας ενάρξεως εργασιών. Περαιτέρω, σε περίπτωση που κατά την εκ νέου έναρξη εργασιών (κύριας ή/και δευτερευουσών δραστηριοτήτων), έστω και ένας από τους κωδικούς που δηλώνονται από τον φορολογούμενο είναι ίδιος με κάποιον από αυτούς της προηγούμενης επαγγελματικής του δραστηριότητας (αυτής που διέκοψε), δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της διακοπής των εργασιών και ως εκ τούτου με την νέα του έναρξη δικαιούται απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για τον χρόνο που υπολείπεται μέχρι τη Επτιπλέον, διευκρινίζεται ότι η πενταετία άρχεται από την ημερομηνία έναρξης εργασιών του φορολογουμένου και όχι από την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων προσθηκών ή μεταβολών δραστηριοτήτων. Ως εκ τούτου, εάν γίνει εκ νέου έναρξη εργασιών στην ίδια (ή συναφή) δραστηριότητα με αυτή που είχε προστεθεί εκ των υστέρων, για τον προσδιορισμό του χρόνου που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία έναρξης των εργασιών πριν τη διακοπή και όχι η ημερομηνία της εκ των υστέρων προσθήκης/μεταβολής της ίδιας (ή συναφούς) δραστηριότητας.

Τέλος, ο έλεγχος για τη διαπίστωση εάν πρόκειται περί ίδιας ή διαφορετικής δραστηριότητας διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση συγκρίνοντας τα τέσσερα πρώτα ψηφία των σχετικών Κ.Α.Δ. της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, **προκειμένου για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών τέλους επιτηδεύματος σε όσες περιπτώσεις πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις και αφορούν σε φορολογικά έτη στα οποία δεν έχει παραγραφεί η αξίωση επιστροφής των ανωτέρω ποσών (χρήσεις 2013 και εντεύθεν), οι φορολογούμενοι υποβάλλουν έγγραφο σχετικό αίτημα στις Δ.Ο.Υ. ώστε να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου (εκκαθαριστικό σημείωμα), στην οποία δεν περιλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος, κατ'**

εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 2 του άρθρου 32](#) του ν.[4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ), χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος που θα βεβαιωθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018.

Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα, εντός δύο (2) μηνών από την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου, θα δοθεί και η δυνατότητα μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής των τροποποιητικών δηλώσεων, ώστε οι φορολογούμενοι να υποβάλλουν εκ νέου δήλωση (χωρίς ωστόσο να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής), προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη προσδιορισμού του φόρου στην οποία δεν περιλαμβάνεται το τέλος επιτηδεύματος, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, κατά τα ανωτέρω συμπλήρωση της πενταετίας».

Όσον αφορά τα οικ. έτη 2013 – 2014 (χρήσεις 2012 – 2013)

Επειδή στις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. ορίζεται, μεταξύ άλλων, στη μεν παράγραφο 11 ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν στη δε παράγραφο 43 ότι, εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΔΕΑΦ Α 1109267ΕΞ2016/ 15-7-2016** «Διαγραφή τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών» Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «*Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας από τις Δ.Ο.Υ., αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 1., 2., 3.*

4. Τέλος, σας γνωρίζουμε ότι σε περίπτωση που έχει καταβληθεί το τέλος επιτηδεύματος, για την παραγραφή της κατά του Δημοσίου απαίτησης προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος χρηματικού ποσού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημόσιου λογιστικού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 140 παρ. 2 του Ν.4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό) ορίζεται ότι: «η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος, σε αυτό,

χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την καταβολή». Όμοιες είναι και οι διατάξεις του προΐσχύσαντος Ν. 2362/1995 περί Δημοσίου Λογιστικού, στο άρθρο 90 παρ.2.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012 εγκύκλιο μας, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Δημόσιου Λογιστικού περί παραγραφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, **ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτών των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξής του, είναι η καταβολή αυτών**, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων στις 9-1-2006 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με Κωδ. Δραστηριότητας 78298 (74121302) «Υπηρεσίες Λογιστή για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και φορολογικών δηλώσεων», (στις 1-12-2008 ο εν λόγω Κωδ. Δραστηριότητας αντικαταστάθηκε με τον Κωδικό **69203200** «υπηρεσίες αρχής Φορολογικών Συμβουλών». Για την εν λόγω δραστηριότητα υποβλήθηκε δήλωση διακοπής εργασιών στις 31-10-2010.
- Στις 10-9-2012, ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με Κωδ. Δραστηριότητας **69101000** «Νομικές υπηρεσίες (Δικηγόρου).
- Ο προσφεύγων στις 6-3-2019 υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημά του προς τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με το οποίο ζητά την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος για τα οικ. έτη 2013 – 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014 ως και 2016, δεδομένου ότι εξαιρείται για πέντε έτη από την έναρξη του νέου του επαγγέλματος, από την καταβολή τέλους επιτηδεύματος.
- Από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν πλήρως οι οφειλές που αφορούν το τέλος επιτηδεύματος των ως άνω ετών

Επειδή, για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) το τέλος επιτηδεύματος ύψους 162,50€ συμβεβαιώθηκε με το φόρο εισοδήματος του ίδιου οικ. έτους συνολικού ποσού 1.010,77€, με Α.Τ.Β.:/23-8-2013 σε δύο ισόποσες δόσεις των 505,39€, με ημερομηνία λήξης αυτών την 30-9-2013 και 30-11-2013 και εξοφλήθηκε μέσω ρύθμισης οφειλών από 30-1-2014 μέχρι 31-12-2014. Ενόψει των προαναφερθέντων διατάξεων ερμηνευομένων σε συνδυασμό, το αίτημα επιστροφής του τέλους επιτηδεύματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), υποβλήθηκε μετά την πάροδο της τριετούς προθεσμίας από την καταβολή του και συνεπώς απορρίπτεται λόγω παραγραφής.

Επειδή, για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) το τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€ συμβεβαιώθηκε με το φόρο εισοδήματος του ίδιου οικ. έτους συνολικού έτους 2.482,36€, με ΑΤΒ:/13-7-2014, σε τρεις ισόποσες δόσεις των 827,45€ με ημερομηνία λήξης αυτών στις 31-7-2014, 30-9-2014 και 30-11-2014 και εξοφλήθηκε μέσω ρύθμισης χρεών με τις εξής καταβολές:

οικ. έτος 2014 (χρήση 2013)

ημερομηνία καταβολής	συνολικό καταβληθέν ποσό	καταβληθέν ποσό τέλους επιτηδεύματος (ΚΑΕ: 896)
12/12/2014	335,90	83,37
31/12/2014	571,25	114,78
9/1/2015	248,28	61,62
30/3/2015	12,93	3,21
24/4/2015	111,81	28,86
22/5/2015	0,21	0,06
26/6/2015	112,02	28,91
29/6/2015	112,02	28,91
24/8/2015	112,02	28,91
1/10/2015	107,61	27,70
31/12/2015	55,67	13,98
28/1/2016	115,79	29,08
29/2/2016	115,79	29,08
31/3/2016	115,79	29,08
22/4/2016	172,77	43,38
1/6/2016	58,96	14,77
30/6/2016	115,79	29,08
29/7/2016	112,38	28,22

Δεδομένου ότι το αίτημα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος υποβλήθηκε στις 6-3-2019, κατ' εφαρμογή του άρθρου 140 του Δημόσιου Λογιστικού (Ν. 4270/2014) περί τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν εντός τριών ετών πριν την ημερομηνία υποβολής του αιτήματος επιστροφής, και συνεπώς πρέπει να επιστραφούν τα ποσά που καταβλήθηκαν στον ΚΑΕ 893: «τέλος επιτηδεύματος» από την 31-3-2016 μέχρι την 29-7-2016 (συνολικό ποσό **144,53€**)

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.4 του άρθρου 42** του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή», ενώ στο

άρθρο 36 παρ. 1 και 2 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014, το τέλος επιτηδεύματος 650,00€ συμβεβαιώθηκε με το φόρο εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους συνολικού ποσού 2.586,11€, με ΑΤΒ:/23-8-2015, σε τρεις ισόποσες δόσεις ύψους 862,04€ με ημερομηνία λήξης 31-8-2015, 30-9-2015 και 30-11-2015 και εξοφλήθηκε μέσω ρύθμισης χρεών.

Δεδομένου ότι το αίτημα επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2014 υποβλήθηκε στις 6-3-2019, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων των άρθρων 42 και 36 του Ν. 4174/2013, η αξίωση για επιστροφή του δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Κατά συνέπεια, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2014.

Όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2015 – 2016 - 2017

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων κατ' εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ.5 της Ε.2065/2019, υπέβαλε στις 18-11-2019 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 & 2016, από την εκκαθάριση των οποίων προέκυψε η απαλλαγή του από το τέλος επιτηδεύματος αυτών των ετών και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της παρούσης προσφυγής αλυσιτελώς προβάλλονται για τα εν λόγω έτη.

Επειδή τέλος, η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. αφορά σε τέλος επιτηδεύματος χρήσεων 2012 ως και 2016 και όχι στο τέλος επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2017, ουδέποτε εκκίνησε η κατά το άρθρο 63 παρ.2 του Ν. 2717/1999, τρίμηνη προθεσμία έκδοσης εκτελεστής διοικητικής πράξης (εκκαθαριστικού) ή απάντησης σε αίτηση.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή που αφορά το τέλος επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2017 στρέφεται κατά ανύπαρκτης σιωπηρής πράξης και επομένως πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **4-7-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.