



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/12/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2424

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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).
 - 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 22/08/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΜΕ ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2018, βάσει της με αριθμ. /24-7-2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω με αριθμ. ειδοπ. /24-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-08-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, την με αριθμ. καταχωρ. /24-7-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία δήλωσε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 442,47 €, εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 1.158,00 € (καθαρό φορολογητέο ποσό 1.100,10 €), μερίσματα, τόκους και δικαιώματα ύψους 0,61 € και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ύψους 369,60 €, ήτοι, συνολικό φορολογητέο ποσό 1.543,18 €. Ακολουθώς, στα πλαίσια εκκαθάρισης της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοπ. /24-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία προέκυψε κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 156,76 €, τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ Χαρτοσήμου ύψους 41,69 € και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 848,45 €.

Με τη αριθμό /22-08-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων, ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος ότι αυτή αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 4§ 1, 2 και 5 του Συντάγματος. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι, με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καλείται να καταβάλει φόρο που ισοδυναμεί περίπου με τα 2/3 των συνολικών του εισοδημάτων, ήτοι, για συνολικά εισοδήματα ύψους 1.543,18 €, επιβαρύνεται με συνολικό ποσό φόρου ύψους 848,45 €. Το παραπάνω ποσό αποτελεί δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με τη φοροδοτική του ικανότητα. Περαιτέρω, υποστηρίζει ότι το ποσό του φόρου προσκρούει στη συνταγματική αρχή της ισότητας των Πολιτών, αφού οι ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται από το πρώτο ευρώ, ενώ οι μισθωτοί και συνταξιούχοι επέχουν αφορολόγητο ποσό. Κανένας συνταγματικός κανόνας δεν επιβάλλει την αρχή της διάκρισης της φορολογίας με βάση το επάγγελμα, γεγονός που αντίκειται και στους κανόνες των διακρίσεων και στην Ε.Ε.. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι καλείται μη νομίμως να καταβάλλει και προκαταβολή φόρου για εισοδήματα επόμενου έτους, τα οποία είναι τελείως αυθαίρετα και τα οποία κανείς δε γνωρίζει εάν θα πραγματοποιηθούν.

Επειδή, ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α'167/23-7-2013), στο **άρθρο 3**, ορίζει ότι : «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα¹

υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος....». Στο **άρθρο 7**, ότι : «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.» Στο **άρθρο 21**, ότι : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις....», ενώ στο **άρθρο 29** του ως άνω νόμου, ότι : «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16...»

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «για το άρθρο 16 ορίζεται η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος σε εισόδημα που προκύπτει από μισθωτή εργασία ή συντάξεις. Το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα καθορίζεται με τη χορήγηση αφορολόγητου ορίου εισοδήματος ή φορολογικής μείωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ορίζεται ότι : «1. 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)...., β)...., γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.»

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : « η Ελλάδα βρίσκεται ενταγμένη σε ένα Εθνικό Σχέδιο Ανασυγκρότησης που μπορεί να την οδηγήσει και πάλι σε θέση αξιοπρέπειας και ισοτιμίας στην Ε.Ε. και στη διεθνή κοινότητα ... χρειάζονται περαιτέρω μέτρα κοινωνική αλληλεγγύης, μέτρα κοινωνικής αντιρρόπησης και συμμετοχής του ιδιωτικού τομέα ... λόγω της κρίσιμης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, είναι ανάγκη να προταχθούν μέτρα άμεσης εφαρμογής και απόδοσης το κομβικό σημείο είναι η βιωσιμότητα και η διαχειρισσιμότητα του δημοσίου χρέους. Για να επιτευχθούν οι στόχοι πρέπει πρωτίστως να ανακτήσουμε την αξιοπιστία της χώρας απέναντι στους εταίρους και πιστωτές μας Τους σκοπούς αυτούς εξυπηρετεί το παρόν νομοσχέδιο, σκοπούς υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, που συνίσταται στην επίτευξη των μακροοικονομικών και δημοσιονομικών στόχων της χώρας, μέσα σε αρνητικό διεθνή και ευρωπαϊκό συσχετισμό δυνάμεων.»

Μεταξύ των μέτρων που θεσπίζονται με το νόμο αυτό, προς επίτευξη των ανωτέρω στόχων περιλαμβάνεται η επιβολή της επίδικης οικονομικής επιβάρυνσης (τέλους επιτηδεύματος).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερκοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 78 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».

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που

τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Ειδικότερα ως προς την φορολογία του εισοδήματος, ο νομοθέτης, στο πλαίσιο της ανωτέρω ευρείας ευχέρειας που του παρέχει το Σύνταγμα, μπορεί να διαφοροποιεί τη φορολογική μεταχείριση ατόμων που αποκτούν εισόδημα από διαφορετικές πηγές, λαμβάνοντας υπ' όψη τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, τηρώντας, βεβαίως τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της ισότητας στα δημόσια βάρη. Εν προκειμένω ο νομοθέτης αντιμετωπίζει ευνοϊκότερα το εισόδημα που προέρχεται από την εργασία, όχι μόνο λόγω της αστάθειας που παρουσιάζει η κατηγορία αυτή, αλλά κυρίως από το γεγονός ότι το εισόδημα από εργασία φορολογείται στην πραγματική του βάση.

Επειδή, τέλος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νομίμου καταλογισμού της προκαταβολής του επόμενου έτους, αλυσιτελώς προβάλλεται στην προκειμένη περίπτωση, καθότι από την εκδοθείσα με αριθμ. ειδοπ. /24-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δεν προκύπτει βεβαίωση προκαταβολής επόμενου έτους και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

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.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

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.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ.πρωτ. /22-08-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμ. ειδοπ. /24-07-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	Τέλος χαρ/μου εισφορά ΟΓΑ στο χαρ/μο	Τέλος επιτηδεύματος	Συνολικό ποσό
156,76	41,69	650,00	848,45

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.