



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-11-2021

Αριθμός απόφασης: 4336

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604538
Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».
 - γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησής της περί διαγραφής επιβληθέντος σε βάρος της α) τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2015 και β) μέρους τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016, συνολικού ποσού ύψους 812,50€, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της ανωτέρω αίτησης της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησης της προσφεύγουσας περί διαγραφής επιβληθέντος σε βάρος της α) τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2015 και β) μέρους τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016, συνολικού ποσού ύψους 812,50€, δεν έγιναν δεκτά τα αιτήματά της για έκδοση νέων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2015 και 2016, στις οποίες δεν θα περιλαμβάνονται α) για το φορολογικό έτος 2015 ολόκληρο το τέλος επιτηδεύματος του εν λόγω έτους, ποσού ύψους 650,00€, και β) για το φορολογικό έτος 2016 μέρος, και συγκεκριμένα, τα 3/12 του τέλους επιτηδεύματος του έτους αυτού, ποσού ύψους 162,50€, και, εν συνεχεία, επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος συνολικού ποσού ύψους 812,50€.

Πιο συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας απέρριψε τα αιτήματα της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

«...»

Σε καμία φορολογική διάταξη δεν προβλέπεται στην περίπτωση της έναρξης τμηματική απαλλαγή για το τέλος επιτηδεύματος όπως στην περίπτωση της διακοπής εργασιών. Η πενταετία της απαλλαγής υπολογίζεται σε φορολογικά έτη και δεν επιμερίζεται σε μήνες. Στην περίπτωση σας, η πρώτη έναρξη ήταν 02-02-2009 έως 05-03-2012, οπότε λογίζονται τέσσερα έτη για την απαλλαγή και η δεύτερη έναρξη είναι 15-05-2014 όπου και το 2014 λογίζεται ως πέμπτο έτος. Κατά συνέπεια η απαλλαγή της πενταετίας λήγει το 2014.».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της, να ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη με αριθμό πρωτοκόλλου/2021 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 αίτησής της, να επανεξεταστεί η αίτησή της, με σκοπό τον ορθό και δίκαιο υπολογισμό της πενταετούς προθεσμίας της απαλλαγής της από το τέλος επιτηδεύματος και την έκδοση νέων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2015 και 2016, στις οποίες δεν θα περιλαμβάνονται α) για το φορολογικό έτος 2015 ολόκληρο το τέλος επιτηδεύματος του εν λόγω έτους, ποσού ύψους 650,00€, και β) για το φορολογικό έτος 2016 μέρος, και συγκεκριμένα, τα 3/12 του τέλους επιτηδεύματος του έτους αυτού, ποσού ύψους 162,50€, και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το συνολικό ποσό των 812,50€, ισχυριζόμενη ότι:

«Την 02-02-2009 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ)» (Κωδ. Δραστηριότητας: 69101000), την 05-03-2012 υπέβαλε δήλωση διακοπής της ως άνω δραστηριότητας και την 15-05-2014 υπέβαλε εκ νέου δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» (Κωδ.

Δραστηριότητας: 69101600). Λαμβανομένης υπόψη της παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011, δεδομένου ότι η ημερομηνία πρώτης έναρξης των εργασιών της ήταν η 02-02-2009, η πενταετής προθεσμία της απαλλαγής της από το τέλος επιτηδεύματος θα έληγε μόλις περνούσε η αντίστοιχη ημερομηνία του πέμπτου έτους, ήτοι μόλις περνούσε η 02-02-2014. Ωστόσο, σύμφωνα με τη με αριθμό Ε. 2065/23-04-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της διακοπής των εργασιών και, ως εκ τούτου, με τη νέα του έναρξη ο φορολογούμενος δικαιούται απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για το χρόνο που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας, οπότε η πενταετία από την 02-02-2009 (ημερομηνία πρώτης έναρξης των εργασιών της) παρήλθε την 12-04-2016, βάσει του ορθού και νόμιμου υπολογισμού της εν λόγω πενταετούς προθεσμίας ημερολογιακά και όχι με φορολογικά έτη, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος της διακοπής των εργασιών, και, συνεπώς, έως τότε απαλλασσόταν από την καταβολή τέλους επιτηδεύματος. Επομένως, το έτος 2015 δεν ήταν υπόχρεη καταβολής τέλους επιτηδεύματος, ενώ το έτος 2016 η υποχρέωσή της περιοριζόταν αναλογικά στους εννέα (9) μήνες του έτους αυτού, ήτοι έχει καταβάλει αχρεωστήτως όλο το τέλος επιτηδεύματος για το έτος 2015, καθώς και τα 3/12 του τέλους επιτηδεύματος για το έτος 2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 31 «Επιβολή τέλους επιτηδεύματος» του Ν. 3986/2011, όπως αυτές ίσχυαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

«1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, 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, στα εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

...

2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

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 συνταξιοδότησης του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65^ο έτος της ηλικίας.».

Επειδή, στη με αριθμό Ε. 2065/23-04-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «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» αναφέρεται 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 (πilotική 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 ελευθέριο 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 πράγμασιν 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 συμπλήρωσεως 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 συμπλήρωση της πενταετίας.

Σημειώνεται ότι για τον προσδιορισμό άσκησης της αυτής ή διαφορετικής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται υπόψη όλες οι προηγούμενες τυχόν ενάρξεις και διακοπές εργασιών επαγγελματικής δραστηριότητας που έχουν πραγματοποιηθεί από τον φορολογούμενο.

Επιπλέον, 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.

6. Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη ότι προ του έτους 2008 η κωδικοποίηση των επαγγελματιών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. ήταν διαφορετική σε σχέση με την υφιστάμενη, οι φορολογούμενοι που είχαν πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών βάσει της παλιάς κωδικοποίησης δεν εισέρχονται στην ηλεκτρονική εφαρμογή, αλλά μόνο προσέρχονται στη Δ.Ο.Υ., όπου απαιτείται να προσκομίζουν, μαζί με το έγγραφο αίτημά τους, και το αποδεικτικό της προηγούμενης έναρξης εργασιών που είχαν πραγματοποιήσει στην οποία περιγράφεται η τότε επαγγελματική τους δραστηριότητα, ώστε να κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. εάν πρόκειται για ίδιο ή συναφές ή, αντίθετα, διαφορετικό κατ' αντικείμενο επάγγελμα, προκειμένου να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος σύμφωνα με την ανωτέρω ερμηνεία του ΣΤΕ.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος Taxis, η προσφεύγουσα α) την 02-02-2009 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ)» (Κωδ. Δραστηριότητας 69101000), β) την 05-03-2012 προέβη σε διακοπή της ως άνω δραστηριότητάς της (στοιχεία δήλωσης διακοπής/2012) και γ) την 15-05-2014 υπέβαλε τη με αριθμό/2014 δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ» (Κωδ. Δραστηριότητας: 69101600).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό Ε. 2065/23-04-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, «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**».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι ανωτέρω ενάρξεις εργασιών της προσφεύγουσας, οι οποίες έλαβαν χώρα την 02-02-2009 και την 15-05-2014, πραγματοποιήθηκαν σε συναφές ελεύθεριο επάγγελμα, ήτοι σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό (ίδιο) τετραψήφιο Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων (εν προκειμένω «6910») στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxis).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό Ε. 2065/23-04-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε περίπτωση που προ της συμπλήρωσης πενταετίας στην άσκηση του επαγγέλματος, υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, κατά την τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό (ίδιο) τετραψήφιο Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxis), ήτοι σε ίδιο ή συναφές κατ' αντικείμενο επάγγελμα, για τη συμπλήρωση της κατά νόμο κρίσιμης πενταετίας, δε λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος διακοπής των εργασιών της επιχείρησης και, ως εκ τούτου, με τη νέα του έναρξη δικαιούται απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για το χρόνο που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την 02-02-2009 (ημερομηνία πρώτης έναρξης των εργασιών της προσφεύγουσας) έως την 05-03-2012 (ημερομηνία διακοπής εργασιών της) μεσολάβησε χρονικό διάστημα τριών (3) ετών και ενός (1) μηνός και, ως εκ τούτου, δεδομένου ότι για τη συμπλήρωση της κρίσιμης πενταετίας δε λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος διακοπής των εργασιών της, με την ως άνω αναφερόμενη νέα της έναρξη την 15-05-2014, σύμφωνα με τα ανωτέρω, «δικαιούται απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για το χρόνο που υπολείπεται μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας», ήτοι για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους και έντεκα (11) μηνών, ήτοι μέχρι και την 31-03-2016, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, «χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας».

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxis, όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2014, και συγκεκριμένα για το χρονικό διάστημα από 15-05-2014 έως 31-12-2014 [ήτοι για χρονικό διάστημα οκτώ (8) μηνών], η προσφεύγουσα, κατόπιν υποβολής της με αριθμό 2679/26-06-2019 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, κατ' εφαρμογή των οδηγιών της με αριθμό Ε. 2065/23-04-2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, έτυχε απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος, ποσού ύψους 433,33€ (= 650,00 x 8/12, ήτοι αναλογικά, όπως αυτό είχε υπολογιστεί με την αντίστοιχη αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και επιβληθεί σε βάρος της με τη με αριθμό ειδοποίησης/2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους), καθώς εκδόθηκε νέα πράξη, και συγκεκριμένα, η με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014, στην οποία δεν περιλαμβάνεται το ως άνω ποσό τέλους επιτηδεύματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι «το έτος 2015 δεν ήταν υπόχρεη καταβολής τέλους επιτηδεύματος, ενώ το έτος 2016 η υποχρέωσή της περιοριζόταν αναλογικά στους εννέα (9) μήνες του έτους αυτού, ήτοι έχει καταβάλει αχρεωστήτως όλο το τέλος επιτηδεύματος για το (φορολογικό) έτος 2015 (ποσού ύψους 650,00€), καθώς και τα 3/12 του τέλους επιτηδεύματος για το (φορολογικό) έτος 2016 (ποσού ύψους 162,50€), ήτοι συνολικό ποσό ύψους 812,50€» γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15-06-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας νέας εκκαθάρισης για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.