



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-11-2023

Αριθμός απόφασης:1897

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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)
 - δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **17-7-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής οδός, κατά της με αρ. ειδοπ./28-6-2023 (αρ. δηλ.....) Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κηφισιάς.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-7-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής του 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 την με αριθμ. ειδοπ./**28-6-2023** (αρ. δηλ.....) Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 403,49€ και ποσό τέλους επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι ποσό προς καταβολή ύψους **246,51€**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα της από 21-6-2023 και με αρ. υποβληθείσας **με επιφύλαξη** αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022. Ειδικότερα, με το με αρ. πρωτ./21-6-2023 αίτημά του ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ο προσφεύγων διατύπωσε την επιφύλαξή του ως προς το ύψος του τέλους επιτηδεύματος, αιτούμενος την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος από 29-4-2022 και εφεξής έως τη συμπλήρωση πέντε (5) ετών από την οικεία έναρξη εργασιών σε διαφορετικό αντικείμενο (επάγγελμα του δικηγόρου), λαμβάνοντας υπόψη όλες τις προηγούμενες ενάρξεις και διακοπές εργασιών της επαγγελματικής του δραστηριότητας σύμφωνα με την Ε.2065/2019 εγκύκλιο. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε την ως άνω επιφύλαξη ως προς την αιτούμενη απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος διότι δεν εμπίπτει στην πενταετία λόγω έναρξης-διακοπής και επανέναρξης της με αρ. ΚΑΔ 70221507 δραστηριότητας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μερική ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιβολή τέλους επιτηδεύματος αναλογικά μόνο για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ασκούσε την με αρ. ΚΑΔ 70221507 δραστηριότητα (.....) από 01/01/2022 έως 29/04/2022, την οποία διέκοψε προκειμένου να ασκήσει το επάγγελμα του δικηγόρου, ήτοι να του επιβληθεί ποσό τέλους επιτηδεύματος ποσού 216,67€ (=4 X 12 X 650,00), προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Στις 01-06-2018 προέβη σε νέα έναρξη της επιχείρησής του με κύρια ΚΑΔ 70221507 (ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥΣ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ), ΚΑΔ που είχε και παλαιότερα, όμως **την δραστηριότητα αυτή την διέκοψε στις 29-04-2022, λόγω έναρξης νέας ΚΑΔ 69101901 – νέου επαγγέλματος και δη αυτό του ασκούμενου δικηγόρου**. Μάλιστα, από τον Κώδικα Δεοντολογίας Δικηγόρων (Ν. 4194/2013, ΦΕΚ/ Α' 208)), άρθρο 7, εδάφιο ε, προβλέπεται ότι αποτελεί δραστηριότητα ασυμβίβαστη και μη συνάδουσα με το λειτουργηματικό χαρακτήρα της δικηγορίας η κατ' επάγγελμα παροχή από δικηγόρο υπηρεσιών οικονομολόγου ή γεωπόνου. Επιπρόσθετα, από τον Μάρτιο του 2006 μέχρι τις 29-04-2022 (με τις ενδιάμεσες διακοπές εργασιών) παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες ως γεωπόνος και ως οικονομολόγος (όντας πτυχιούχος του Γεωπονικού Πανεπιστημίου και του), ενώ έκτοτε από τις 29-04-2022 παρέχει νομικές υπηρεσίες αρχικά ως ασκούμενος δικηγόρος και ήδη από τις 08-01-2023 ως δικηγόρος. Συνεπώς, από τις 29-04-2022 έχει προβεί σε έναρξη νέου επαγγέλματος διαφορετικού του επαγγέλματος που ασκούσε από τον Μάρτιο του 2006 μέχρι τις 29-04-2022

(με τις ενδιάμεσες διακοπές εργασιών) με αποτέλεσμα να εξαιρείται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός του, ήτοι από τις 29-04-2022 έως 29-04-2027.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας που διέπει την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 89/2019 και την Ε.2065/2019, **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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1068/12-4-2018 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «10. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το [άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ](#) , προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί

υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ](#) , η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.»

Επειδή στην **παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011** ορίζεται ότι: «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 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 ελεύθεριο 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 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 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 **E.2065/23-4-2019** 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» 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 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 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 έναρξεως 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.[..].

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι η πενταετία άρχεται από την ημερομηνία έναρξης εργασιών του φορολογούμενου 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης καθώς και από τα στοιχεία του Υποσυστήματος Μητρώου του TAXISNET,

- Στις 24-2-2006, ο προσφεύγων υπέβαλε **αρχική δήλωση έναρξης εργασιών** με Αρ. Κωδ. κύριας Δραστηριότητας (ΚΑΔ) **74141505** «Υπηρεσίες που παρέχονται από Γεωπόνους και Οικονομολόγους, ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας» και Αρ. Κωδ. δευτερεύουσας Δραστηριότητας (ΚΑΔ) **74141100** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων σε θέματα γενικής διαχείρισης». Από τις 1-12-2008 ο εν λόγω κωδικός αντικαταστάθηκε με νέους (σχετ. με αρ./16-9-2009 δήλωση μεταβολής) και συγκεκριμένα, με τους με Αρ. Κωδ. (κύρια δραστηριότητα) **70221507** «Υπηρεσίες που παρέχονται από Οικονομολόγους, ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας» και με τους Αρ. Κωδ. (δευτερεύουσες δραστηριότητες) **70221506** «Υπηρεσίες που παρέχονται από Γεωπόνους και από άλλους ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας», **70221200** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων σε θέματα οικονομικής διαχείρισης, εκτός θεμάτων φορολογίας νομικών προσώπων», **70221502** «Υπηρεσίες γεωργικών μελετών (Γεωργοοικονομικών-Γεωργοτεχνικών, Εγγείων βελτιώσεων. Γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού. Γεωργοκτηνοτροφικών Εκμεταλεύσεων)». Ακολούθως, για τις εν λόγω δραστηριότητες υπεβλήθη δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία διακοπής στις 30-12-2010 (σχετ. με αρ./9-6-2011 δήλωση διακοπής).

- Στις 4-3-2014, ο προσφεύγων υπέβαλλε **δήλωση έναρξης εργασιών** (σχετ. με αρ. /4-3-2014 δήλωση έναρξης) με Αρ. Κωδ. κύριας Δραστηριότητας (ΚΑΔ) **70221500** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων σε θέματα οργάνωσης παραγωγής» και με Αρ. Κωδ. για δευτερεύουσες δραστηριότητες (ΚΑΔ) **46111900** «Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση άλλων ακατέργαστων αγροτικών πρώτων υλών, κλωστοϋφαντουργικών πρώτων υλών και ημιτελών προϊόντων», **46171100** «Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση τροφίμων», **46171200** «Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση ποτών», **70221100** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων στρατηγικής διαχείρισης», **70221200** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων σε θέματα οικονομικής διαχείρισης(εκτός θεμάτων φορολογίας νομικών προσώπων), **70221300** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων σε θέματα μάρκετινγκ», **70221600** «Υπηρεσίες παροχής συμβούλων για θέματα εφοδιασμού και άλλων συμβουλών διαχείρισης» και **70222000** «Υπηρεσίες διαχείρισης έργων εκτός των κατασκευαστικών». Για τις εν λόγω δραστηριότητες υπεβλήθη δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία διακοπής στις 30-9-2014 (σχετ. με αρ. /18-12-2015 δήλωση διακοπής).
- Στις 01-06-2018, ο προσφεύγων υπέβαλλε **δήλωση έναρξης εργασιών** (σχετ. με αρ. /1-6-2018 δήλωση έναρξης) με Αρ. Κωδ. κύριας Δραστηριότητας (ΚΑΔ) **70221507** «Υπηρεσίες που παρέχονται από Οικονομολόγους, ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας» και με Αρ. Κωδ. δευτερεύουσας Δραστηριότητας (ΚΑΔ), **70221506** «Υπηρεσίες που παρέχονται από Γεωπόνους και από άλλους ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας», **70221502** «Υπηρεσίες γεωργικών μελετών (Γεωργοοικονομικών - Γεωργοτεχνικών, Εγγείων βελτιώσεων, Γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, Γεωργοκτηνοτροφικών Εκμεταλεύσεων)». Για τις εν λόγω δραστηριότητες υπεβλήθη **δήλωση διακοπής εργασιών** με ημερομηνία διακοπής στις 29-4-2022 και **νέα έναρξη** της με αρ. Αρ. Κωδ. κύριας δραστηριότητας (ΚΑΔ) **69101901** «Υπηρεσίες ασκούμενου δικηγόρου» (σχετ. με αρ. /3-5-2022 δήλωση μεταβολής).
- Στις **8-1-2023**, ο προσφεύγων υπέβαλλε **δήλωση διακοπής** της με Αρ. Κωδ. κύριας δραστηριότητας (ΚΑΔ) **69101901** «Υπηρεσίες ασκούμενου δικηγόρου» και **έναρξη** από 8-1-2023 της με Αρ. Κωδ. κύριας Δραστηριότητας (ΚΑΔ) **69100000** «Νομικές δραστηριότητες» (σχετ. με αρ. /28-3-2023 δήλωση μεταβολής).

Επειδή ο προσφεύγων με την με αρ. /21-6-2023 έγγραφη δήλωσή του ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατ' εφαρμογή του αρθ. 20 του ΚΦΔ, διατύπωσε επιφύλαξη ως προς την επιβολή τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2022, από 29-4-2022 και εφεξής και έως τη συμπλήρωση 5 ετών από την οικεία έναρξη εργασιών σε διαφορετικό αντικείμενο - νέο επάγγελμα, αυτού του Δικηγόρου, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις προηγούμενες ενάρξεις και διακοπές εργασιών της επαγγελματικής δραστηριότητάς του, σύμφωνα με την Ε.2065/2019. Ειδικότερα, όπως επικαλέστηκε, μέχρι τις 29-04-2022 παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες ως γεωπόνος και ως οικονομολόγος, ενώ έκτοτε παρέχει νομικές υπηρεσίες αρχικά ως ασκούμενος δικηγόρος και ήδη από τις 08-01-2023 ως δικηγόρος. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε την ως άνω επιφύλαξη ως προς τη επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, λόγω έναρξης-διακοπής και επανέναρξης της με αρ. ΚΑΔ 70221507 κύριας δραστηριότητας.

Επειδή, με την κατάθεση της παρούσας, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς του επέβαλε τέλος επιτηδεύματος ποσού 650 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022, ενώ όφειλε να επιβάλλει τέλος επιτηδεύματος αναλογικά μόνο για το χρονικό διάστημα από 01-01-2022 έως 29-04-2022 κατά το οποίο ασκούσε την ΚΑΔ 70221507 (ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥΣ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΣΕ ΘΕΜΑΤΑ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ) και την οποία διέκοψε έκτοτε, ενώ για το χρονικό διάστημα από 29-04-2022 έως 31-12-2022 όφειλε να μην επιβάλλει τέλος επιτηδεύματος στο νέο του επάγγελμα, αυτό του ασκούμενου Δικηγόρου, σύμφωνα και με το σκεπτικό της απόφασης 89/2019 του ΣτΕ, αλλά και της εγκυκλίου Ε.2065/2019 της ΑΑΔΕ.

Επειδή από τα στοιχεία ενάρξεων-διακοπών και μεταβολών δραστηριοτήτων επιχείρησης του Υποσυστήματος Μητρώου του TAXISNET όσο και από τις σχετικές βεβαιώσεις του Τμήματος Μητρώου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς που προσκομίζονται με την κατάθεση της παρούσας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων από 24-2-2006 ασκούσε το επάγγελμα του Γεωπόνου και Οικονομολόγου, ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας καθώς και παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών σε θέματα αγροτικής οικονομίας, υπό τον τετραψήφιο κωδικό δραστηριοτήτων (κύριες ή δευτερεύουσες) **ΚΑΔ 7414** (παλαιός κωδικός) και **ΚΑΔ 7022** (νέος κωδικός), για τις οποίες είχε προβεί ενδιάμεσα σε διακοπές και εκ νέου ενάρξεις έως την οριστική διακοπή αυτών στις 29-4-2022. Παράλληλα, είχε προβεί ενδιάμεσα σε έναρξη εργασιών από 4-3-2014 της δραστηριότητας του εμπορικού αντιπροσώπου με τετραψήφιο κωδικό δραστηριότητας (κύριας και δευτερεύουσας) **ΚΑΔ 4617**, την οποία διέκοψε στις 30-9-2014. Στις 29-4-2022, ο προσφεύγων προέβη στην έναρξη δραστηριότητας ως ασκούμενος δικηγόρος και από 8-1-2023 ως δικηγόρος, υπό τον τετραψήφιο κωδικό κύριας δραστηριότητας **ΚΑΔ 6910**.

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

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε προβεί κατά το παρελθόν σε έναρξη δραστηριότητας σε επάγγελμα διαφορετικό και μη συναφές από το με ημερομηνία έναρξης **από 29-4-2022** επάγγελμα του Δικηγόρου στεγαζόμενο υπό τον διαφορετικό τετραψήφιο κωδικό αριθμό δραστηριότητας **ΚΑΔ 6910** σε σχέση με τους προηγούμενους κωδικούς δραστηριοτήτων τους οποίους διέκοψε οριστικά στις 29-4-2022. Συνεπώς για την από 29-4-2022 νέα έναρξη εργασιών στο επάγγελμα του δικηγόρου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος επί μία πενταετία, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρθ.31 του ν. 3986/2011 και την ερμηνεία της με αρ. 89/2019 Απόφασης του ΣτΕ. (σχετ. Ε.2065/2019). Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17-7-2023 και (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αρ. ειδοπ./28-6-2023 (αρ. δηλ.....) Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ως προς την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α3
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

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.