



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 18/01/2024

Αριθμός απόφασης: 122

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**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. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/04-03-2014 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 26/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., που

εδρεύει στον ....., επί της οδού ....., ΤΘ ....., Τ.Κ. .... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά του άμεσου προσδιορισμού φόρου επί της με αριθμό ...../26-08-2023 δήλωσης (αριθμός δήλωσης Ε3 .....) φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

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

Επί της από 26/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την εκκαθάριση της με αριθμό ...../26-08-2023 δήλωσης (και αριθμός δήλωσης Ε3 .....) φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.3986/2011.

Η προσφεύγουσα, δια του νομίμου εκπροσώπου της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2022 και το τέλος επιτηδεύματος όλων των φορολογικών ετών για τα οποία υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος όλων των φορολογικών ετών για τα οποία υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τόσο της ατομικής επιχείρησης του νομίμου εκπροσώπου της, ....., όσο και της εταιρείας ..... με ΑΦΜ ....., που έχει κοινή έδρα και κοινό εκπρόσωπο με την προσφεύγουσα, επικαλούμενη έλλειψη φοροδοτικής ικανότητας των ανωτέρω εταιρειών και του εκπροσώπου της. Επιπλέον επικαλείται αντισυνταγματικότητα της επιβολής του συγκεκριμένου φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν

ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι :  
«Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας»

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

**Επειδή** «σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον υπόχρεο σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η αμφισβητούμενη πράξη της φορολογικής διοίκησης ή έχει συντελεστεί η σιωπηρή άρνηση.

Επίσης με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:  
«Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή για αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 § 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες». Σύμφωνα δε με την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του ΚΔΔ, «Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι το δικαίωμα άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής έχει πρωτίστως **ο ίδιος ο υπόχρεος** σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η καταλογιστική πράξη. Επιπλέον, δυνάμει της ως άνω κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας Απόφασης ΑΑΔΕ ΠΟΛ. 1064/2017 ορίζονται ειδικότερες περιπτώσεις προσώπων που νομιμοποιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή, καθώς επίσης το εν λόγω δικαίωμα αναγνωρίζεται εν γένει στα πρόσωπα που έχουν έννομο συμφέρον να ασκήσουν το ένδικο βοήθημα την προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΔΔ, στις οποίες γίνεται ρητή παραπομπή. Ως εκ τούτου, τα προβλεπόμενα από τις ανωτέρω διατάξεις περί του εννόμου συμφέροντος ως προϋπόθεσης άσκησης της ένδικης προσφυγής ισχύουν και για την ενδικοφανή προσφυγή.

Η ταύτιση των προσώπων που νομιμοποιούνται να ασκήσουν ένδικη προσφυγή με τα πρόσωπα που δικαιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή απορρέει από τους σκοπούς και τη δικονομική λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα εφόσον η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται υποχρεωτικά πριν από την ένδικη προσφυγή, αποτελώντας προϋπόθεση του παραδεκτού της, και λειτουργεί, μεταξύ άλλων, ως ένα στάδιο προελέγχου και εκκαθάρισης για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, τούτο συνεπάγεται ότι δικαίωμα άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής έχουν τα πρόσωπα που θα νομιμοποιούνταν να ασκήσουν ένδικη προσφυγή κατά της αμφισβητούμενης πράξης.

Συνεπώς, εν όψει των ανωτέρω και κατ' αντιστοιχία με την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του ΚΔΔ και όσα έχουν γίνει ερμηνευτικώς δεκτά αναφορικά με τη διάταξη αυτή, η ύπαρξη εννόμου συμφέροντος του ασκούντος την ενδικοφανή προσφυγή συνιστά προϋπόθεση του παραδεκτού της προσφυγής, ελέγχεται δε αυτεπαγγέλτως από την ΔΕΔ.

Επίσης το συμφέρον του προσφεύγοντος πρέπει να είναι **έννομο**, υπό την έννοια ότι δεν είναι αντίθετο στο δίκαιο και την καλή πίστη, **προσωπικό**, να αφορά δηλαδή τον ενδιαφερόμενο προσωπικά και όχι ένα γενικό κύκλο προσώπων, **άμεσο**, υπό την έννοια ότι η προσβαλλόμενη πράξη προκαλεί ευθέως άμεση βλάβη στον ενδιαφερόμενο, χωρίς να παρεμβάλλεται το συμφέρον τρίτου προσώπου, και **ενεστώς**, να είναι υπαρκτό δηλαδή και όχι μελλοντικό (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλας, σελ.1786 - 1789.)»

**Επειδή** στην παρούσα υπόθεση, η προσφεύγουσα εταιρεία στρέφεται κατά πράξεων που αφορούν σε τρίτα πρόσωπα, για τις οποίες δεν νομιμοποιείται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ως μη έχουσα έννομο, προσωπικό και άμεσο συμφέρον και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά των τελών επιτηδεύματος που καταλογίστηκαν σε βάρος του νομίμου εκπροσώπου της, ..... με ΑΦΜ ..... και σε βάρος της εταιρείας ..... με ΑΦΜ ..... απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

**Επειδή** περαιτέρω, στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις ήτοι πράξεις προσδιορισμού

κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

**Επειδή**, είναι απαράδεκτη η προσφυγή όταν δεν ζητείται ρητώς ακύρωση συγκεκριμένης πράξης ή παράλειψης (ΣτΕ 818/2003, ΕΔΚΑ 2003/350).

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά το τέλος επιτηδεύματος όλων των φορολογικών ετών για τα οποία υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να γίνεται ρητή μνεία και να προσδιορίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται γενικώς και αορίστως κατά των τελών επιτηδεύματος πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.3986/2011, όπως αντικαταστάθηκε με το [άρθρο 179 του Ν.4972/2022](#) (ΦΕΚ Α 181/23-09-2022) και σύμφωνα με το [άρθρο 192](#) ισχύει από 23/9/2022 και μετά.:

*«1. 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. ....*

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 επιτηδεύματά υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας. Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016 (Α' 78), οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α' 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παρ. 2. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1149/2013 ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με το άρθρο 4 της Υπουργικής Απόφασης [ΠΟΛ.1167/2.8.2011](#), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο. Επομένως, το τέλος επιτηδεύματος και για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) θα επιβληθεί σε όσους επιτηδεύματες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, άσκησαν δραστηριότητα μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2012 και η ΓΓΠΣ θα βεβαιώσει τα ποσά με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο. Συνεπώς, **η μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται, όπως και κατά το οικονομικό έτος 2012, μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής εργασιών στην Δ.Ο.Υ., ακόμη κι αν αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα.** Διευκρινίζεται ότι, η ημερομηνία της διακοπής εργασιών είναι μία και μοναδική (καταληκτική), δεν τροποποιείται και οι φορολογούμενοι δεν δύνανται να την αντικαταστήσουν με μια προγενέστερη ούτως ώστε να απαλλαχθούν από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος».

**Επειδή** με την Ε.2131/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται:

«Δ. Επιχειρήσεις σε θέση αδράνειας/εκκαθάρισης/πτώχευσης

1. Με τις τροποποιούμενες διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της [παρ.3 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011](#) ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια, ενώ σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η [παράγραφος 2 του άρθρου 31 του Ν.3986/2011](#), σύμφωνα με την οποία, 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.

2. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα το άρθρο 4 της [ΠΟΛ. 1167/2.8.11](#) Α.Υ.Ο., με την οποία καθορίσθηκαν τα ειδικότερα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και λοιπά θέματα για την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 29](#), [30](#) και [31 του Ν. 3986/2011](#), ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν **εφόσον έχει υποβληθεί στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής της θέσης της επιχείρησης σε αδράνεια**, εκκαθάριση ή πτώχευση. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής η μη άσκηση δραστηριότητας δεν διαπιστώνεται πλέον μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ. αλλά και με δήλωση μεταβολής θέσης σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση».

**Επειδή** η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος έχει κριθεί ότι είναι νόμιμη και συνταγματική σύμφωνα με την 2527/2013 απόφαση του ΣτΕ της οποίας το σκεπτικό αναφέρει: «...**Το εν λόγω τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις αποκτάται εισόδημα το ύψος του οποίου αντιστοιχεί, κατ' ελάχιστο, στην ως άνω φορολογική επιβάρυνση, δεν στηρίζεται σε εξωτερικές ενδείξεις συνδεόμενες με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά σε στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης της δραστηριότητας), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, επομένως, φοροδοτικής ικανότητας.** Τα εν λόγω κριτήρια, που αποτελούν τη βάση του τεκμηρίου απόκτησης εισοδήματος, είναι γενικά και αντικειμενικά, τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης, δεν αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας, λαμβανομένου υπόψη του καθοριζόμενου χαμηλού ύψους του τέλους και των εξαιρέσεων που θεσπίζονται από την επιβολή του (των οικονομικά ασθενέστερων επιτηδευματιών) και στηρίζουν, ενόψει αυτών, το συμπέρασμα του τεκμηρίου (βλ. ΣτΕ 3814/1992, 1732/1993, 3824/2000, 1340/2003). Ως εκ τούτου, η επιβολή του εν λόγω φόρου βάσει των ως άνω κριτηρίων (χρονικών, τοπικών και πληθυσμιακών), δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει τον ενδεχόμενο εκάστοτε τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και, κατ' ακολουθίαν, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές. **Τούτο δε, ενόψει και του ότι η αρχή της φοροδοτικής ισότητας δεν αποκλείει την θέσπιση από τον νομοθέτη ενός ελάχιστου ποσού φόρου, προς σύλληψη διαφεύγουσας φορολογικής ύλης, που μπορεί να καταβληθεί από όλους τους βαρυνόμενους με αυτό, λόγω του χαμηλού ύψους του, το οποίο εξευρίσκεται με συναγωγή τεκμηρίων που στηρίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της εκάστοτε ρύθμισης και συνάδουν με τα διδάγματα της κοινής πείρας, όπως τα τιθέμενα ανωτέρω, καθόσον, στην περίπτωση αυτή, δεν τίθεται θέμα φοροδοτικής ικανότητας, αφού**



**όλοι οι υπόχρεοι προς καταβολή του φόρου μπορούν, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του τεκμηρίου, να τον καταβάλουν. ...»**

**Επειδή** εν προκειμένω, κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλος επιτηδεύματος ποσού 800 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3986/2011, η συνταγματικότητα των οποίων έχει κριθεί (αποφ. ΣτΕ 2527/2013 - 2528 - 2529 – 2530).

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής δραστηριότητας ή δήλωση αδράνειας, εφόσον όπως ισχυρίζεται για αρκετά έτη δεν είχε κανένα έσοδο από τη δραστηριότητά της αυτή, γεγονός που θα είχε ως αποτέλεσμα την απαλλαγή της από το τέλος επιτηδεύματος.

**Επειδή** επιπλέον η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις καταβολής του τέλους επιτηδεύματος, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011.

**Επειδή** η 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 2674/1998), 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. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

### **Αποφασίζουμε**

την **απόρριψη** της από 26/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., ως εξής :

α) Την απόρριψή της κατά το μέρος που στρέφεται κατά των τελών επιτηδεύματος που καταλογίστηκαν σε βάρος του νομίμου εκπροσώπου της, ..... με ΑΦΜ ..... και σε βάρος της εταιρείας ..... με ΑΦΜ ....., ως απαράδεκτης.



β) Την απόρριψή της κατά το μέρος που στρέφεται κατά του τέλους επιτηδεύματος, που καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, όλων των φορολογικών ετών για τα οποία υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως αόριστης.

γ) Την απόρριψή της κατά το μέρος που στρέφεται κατά του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2022 που καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

**Τέλος επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2022: 800,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.