



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 30/09/2014

Αριθμός απόφασης:3019

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 21/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ).
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
6. Την από 18/09/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 21/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αρ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ), προέκυψε στην προσφεύγουσα ποσό πληρωμής ύψους 760,37€.

Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα είναι ελεύθερος επαγγελματίας..... Για το οικονομικό έτος 2014 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών την υπ.αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωνε τα κάτωθι εισοδήματα: α) 1.000€ από εκμίσθωση γαιών, β) 1.763,45€ καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και γ) 6,98€ αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης). Πλην όμως από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε επιπλέον και «τεκμαρτό εισόδημα» ύψους 279,57€. Το παραπάνω τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο προέκυψε από τον υπολογισμό των αντικειμενικών δαπανών της προσφεύγουσας, αθροιζόμενο στα δηλωθέντα από την ίδια φορολογητέα εισοδήματα φορολογήθηκε, και αφαιρουμένης της παρακράτησης φόρου που είχε ήδη διενεργηθεί προέκυψε κύριος φόρος ποσού 74,37€. Επιπλέον προέκυψαν λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά (τέλος και εισφορά χαρτοσήμου) ύψους 36€ καθώς και τέλος επιτηδεύματος 650,00€, ήτοι προέκυψε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 760,37€ με την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε..

Συνεπεία των παραπάνω η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ.πρωτ. /21-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία ζητά να :

- Γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή της.
- Ακυρωθεί ολικά ή μερικά ή να τροποποιηθεί η υπ' αρ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία της καταλογίστηκε το ποσό των 760,37€.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα εισοδήματά της κατά το οικονομικό έτος 2014 αλλά και κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 ήταν πολύ κατώτερα του ορίου της φτώχειας και κατά συνέπεια το ποσό των 760,37 ευρώ που καλείται να πληρώσει την εξοντώνει οικονομικά και την εξαθλιώνει ψυχολογικά και ουσιαστικά την εξωθεί στο να εγκαταλείψει το επάγγελμά της.
- Η περίπτωση θ' της παραγράφου 1, του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 παρ. 3 του Ν. 4110/2013, με την οποία θεσπίζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη, αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4§1, 5 του Συντάγματος, καθόσον επιβάλλεται με αυτήν αδιακρίτως η ίδια φορολογική επιβάρυνση σε όλους και εν τέλει δεν επιβάλλεται φόρος με βάση το πραγματικό εισόδημα.
- Η επιβολή φορολογικής υποχρέωσης που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.).

- Η φορολόγηση του εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα με 26% από το πρώτο ευρώ στην ουσία καταργεί το αφορολόγητο όριο και αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4§1 και 5, 2§1 και 25§1 του Συντάγματος. Επιπλέον μετατρέπει τη φορολογία εισοδήματος από προοδευτική σε αναλογική.
- Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος με το άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 παραβιάζει τις αρχές των άρθρων 78§1, 5§1, 25§1 εδ.δ' , 4§1 και 5 του Συντάγματος.
- Η καταλογιστική πράξη του τέλους επιτηδεύματος δεν έχει το χαρακτήρα εκκαθαριστικού σημειώματος αφού δεν έπεται της υποβολής σχετικής κατά τούτο δήλωσης του φορολογούμενου, αλλά το εν λόγω τέλος βεβαιώνεται οίκοθεν από την αρμόδια φορολογική αρχή. Συνεπώς εφαρμοστέα ως προς το θέμα του ανασταλτικού ή μη αποτελέσματος της δικαστικής προσβολής του εκκαθαριστικού σημειώματος του τέλους είναι η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 74 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και όχι η παρ.5 του άρθρου 3 της ΠΟΛ 1167/02-08-2011 .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2238/94 όπως ισχύει «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16§1, περ.θ του Ν. 2238/94 όπως ισχύει με τις τροποποιήσεις αυτού «θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16§2 του Ν. 2238/94 όπως ισχύει «Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

- α)** υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,
- β)** είναι φυλακισμένοι,
- γ)** νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,
- δ)** είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,
- ε)** συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του.».

Επειδή με το άρθρο 9§1 περ.β και δ του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι «β) Το εισόδημα από ατομική επιχείρηση, εκτός της περίπτωσης γ' της παρούσας παραγράφου και ελευθέριο επάγγελμα υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

.....

δ) Τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων, καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, υποβάλλονται σε φορολόγηση βάσει της παρακάτω κλίμακας:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

Το ακαθάριστο ποσό από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται

με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%). Ειδικώς, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%), εφόσον η επιφάνεια κατοικίας υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα ή πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση.»

Επειδή η προσφεύγουσα τυγχάνει άγαμη, ορθά υπολογίστηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών ύψους 279,57€, η οποία αθροιζόμενη στα δηλωθέντα από την ίδια εισοδήματα καταλήγει σε ετήσια αντικειμενική δαπάνη ύψους 3.000,00€, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης θ του άρθρου 16§1 του Ν. 2238/94.

Επειδή εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου, όπως προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, δεν αποδεικνύεται με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία ότι αυτή ανήκει σε κάποια από τις κατηγορίες υπόχρεων που αναφέρονται στο άρθρο 16§2 του Ν. 2238/94 και συνεπώς το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16§1 του Ν. 2238/94 δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

Επειδή από την εκκαθάριση της υπ.αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας οικονομικού έτους 2014 προέκυψε ορθά, με βάση τα δηλωθέντα από την ίδια εισοδήματα και το προκύπτον τεκμαρτό εισόδημα και με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 9§1 περ.β&δ του Ν. 2238/94, ποσό αναλογούντος φόρου 626,19€, ποσό συμπληρωματικού φόρου 30,00€ και τελικά ποσό κύριου φόρου 74,37€ (μετά από αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου ύψους 581,82€) .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011 όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις αυτού σύμφωνα με το Ν.4110/2013 και στη συνέχεια με το Ν.4211/2013 «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)

β)

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

.....

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994).

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.....

8. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§3 του Ν 4174/2013 «. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.» Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα τυγχάνει ελεύθερος επαγγελματίας..... και επιπλέον, με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο, προκύπτει ότι δεν εμπίπτει σε κάποια από τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν .3986/2011 για τις οποίες προβλέπεται απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος, συνεπώς ορθά της καταλογίστηκε τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€.

Επειδή με την υπ' αριθ. 2527/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω απόφαση, το τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και, ειδικότερα, προς το σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων, ενόψει των δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίσθηκε δε υπό τη μορφή – όπως αναφέρεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση – ενός «ελαχίστου φόρου εισοδήματος» προερχομένου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών.

Επειδή με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς με το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /21-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό Πληρωμής: 760,37€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου οικον. Έτους 2014 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).