



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

Καλλιθέα 24/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3356

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

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 05/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε (ΑΧΚ), οικονομικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
6. Την από 21/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/08/2014 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 από και με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε (ΑΧΚ), οικονομικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 373,57 ευρώ .

Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα είναι Για το οικονομικό έτος 2014 υπέβαλε την υπ' αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωνε ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ύψους 5.957,93€ και καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα ύψους 1.925,77€, καθώς και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης) ύψους 743,96€. Από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε στην προσφεύγουσα φόρος κλίμακας ύψους 500,70€ και ποσό κύριου φόρου 299,44€ (μετά την αφαίρεση από το φόρο κλίμακας του φόρου που είχε ήδη παρακρατηθεί ύψους 201,26€). Επιπλέον προέκυψε προκαταβολή φόρου 74,13€, ήτοι προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής 373,57€ με την με αρ. ειδοποίησης 47172/2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε.

Η προσφεύγουσα με την υπ' αρ. /05-08-2014 ενδικοφανή προσφυγή της ζητά να :

- Γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή της.
- Ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί, η προσβαλλόμενη από πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (.....) που εκδόθηκε επί της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.
- Διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και να της επιστραφεί το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η μη αναγνώριση αφορολόγητου ορίου και η φορολόγηση από το πρώτο Ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2238/1994 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1§1 του Ν. 4110/2013), προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων 78§1, του άρθρου 2§1 και του άρθρου 4§1 και 5 του Συντάγματος, από τις οποίες συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι κατ'αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων, περιορίζεται όμως από ορισμένες γενικές αρχές όπως είναι η καθολικότητα της επιβαρύνσεως, η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων εξειδικευόμενη με τον κατ'αρχήν βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης.
- Οι διατάξεις του άρθρου 1§1 του Ν. 4110/2013, με τις οποίες καταργήθηκε, κατόπιν τροποποίησης του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, το αφορολόγητο των ελεύθερων επαγγελματιών σε συνδυασμό με την μη απαλλαγή από το τεκμήριο διαβίωσης των 3.000 ευρώ της περίπτωσης θ' του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 και την προκαταβολή φόρου

επόμενου έτους ύψους 55% κατά το άρθρο 52 του ν. 2238/1994, αντίκειται στο ανωτέρω άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος καθόσον επιβάλλεται με αυτές αδιακρίτως η ίδια φορολογική επιβάρυνση στους ελεύθερους επαγγελματίες, λόγω της ιδιότητάς τους αυτής και μόνον, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας. Και τούτο ενώ αντίθετα στην κλίμακα μη μισθωτών, διατηρήθηκε εν τοις πράγμασι το αφορολογήτο με την πρόβλεψη της μείωσης φόρου ύψους 2.100 ευρώ για εισοδήματα μέχρι 21.000 κατά την παράγραφο 2^α του άρθρου 9 του ν.2238/1994.

- Η κατάργηση του αφορολογήτου των ελευθέρων επαγγελματιών ενέχει μία θεμελιώδη αντινομία του φορολογικού συστήματος: αφενός ο νομοθέτης θεωρεί ως ελάχιστο εισόδημα-αντικειμενική δαπάνη κάθε φορολογούμενου τις 3.000 ευρώ, κρίνοντας προφανώς ότι είναι αδύνατη η διαβίωση άγαμου φορολογούμενου με εισόδημα υπολειπόμενο του ποσού αυτού, αφετέρου όμως αποδέχεται το ενδεχόμενο η φορολογία να πλήξει και να απομειώσσει την ελάχιστη-εντελώς αναγκαία για την επιβίωση- διαθέσιμη οικονομική δύναμη. Κατά τον τρόπο αυτό παραβιάζεται η αρχή της ανθρώπινης αξιοπρέπειας. Επιπλέον ιδρύεται κατ' ουσίαν εις βάρος των ελευθέρων επαγγελματιών αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής, στη βάση του συλλογισμού ότι μετά βεβαιότητας αυτοί αποκρύβουν φορολογητέα ύλη .
- Η αναγνώριση της ανάγκης προστασίας των νέων επαγγελματιών στο άρθρο 9 του Ν.2238/1994, μέσω της καθιέρωσης μειωμένου φορολογικού συντελεστή κατά 50% για τα τρία πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους μόνο εφ'όσον αυτοί έχουν κάνει πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013, είναι αντίθετη στην αρχή της φορολογικής ισότητας, αφού εισάγει δυσμενή επιβάρυνση σε βάρος των επιτηδευματιών που έκαναν έναρξη εργασιών πριν την ανωτέρω ημερομηνία, ενώ στην ουσία τελούν υπό τις ίδιες συνθήκες και έχουν ως νέοι επαγγελματίες τις ίδιες ανάγκες προστασίας με όσους έκαναν έναρξη επιτηδεύματος από 1^η Ιανουαρίου 2013 .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§1 του Ν.2238/1994 όπως ισχύει «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1 του Ν.2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 1§1 του Ν.4110/2013 καθιερώνεται περίπτωση α) κλίμακα μισθωτών-συνταξιούχων και περίπτωση β) κλίμακα μη μισθωτών, σύμφωνα με την οποία «**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%			

Για νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εισόδημα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4110/2013 ορίζεται ότι η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 1§1 του εν λόγω νόμου αρχίζει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52§1 του Ν. 2238/94 «Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74 βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους. Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό. Για την καταβολή του φόρου της βεβαίωσης αυτής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 9.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα τυγχάνει ελεύθερος επαγγελματίας (.....) με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος πριν την (..... σύμφωνα με τα δεδομένα του συστήματος TAXIS), ορθά προέκυψε από την εκκαθάριση της υπ.αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της οικονομικού έτους 2014 με βάση τα δηλωθέντα από την ίδια εισοδήματα ύψους 1.925,77€ και με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 9§1 περ. β του Ν.2238/1994, ποσό φόρου κλίμακας 500,70€ και κατά

συνέπεια ορθά υπολογίστηκε και προκαταβολή φόρου ύψους 74,13€ βάσει του άρθρου 52§1 του Ν. 2238/94.

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. /05-08-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας
.....

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

Ποσό Πληρωμής: 373,57€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αρ.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).