



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1730

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμ. ειδ. /14-05-2018 εκδοθείσας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με βάση την με αριθμ. /14-05-2018 ηλεκτρονική καταχώρηση της αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

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

Επί της από 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. ειδ. /14-05-2018 εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δυνάμει της με αριθμ. /14-05-2018 υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, προέκυψε τελικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 248,48 €. Στο ως άνω ποσό εμπεριέχεται προκαταβολή φόρου ύψους 450,44 €, τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, ύψους 1,36 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 132,92 €, και επιστροφή κυρίου φόρου ποσού 336,24 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου και συγκεκριμένα :

1) Να φορολογηθεί για το ποσό ύψους 443,81 €, που πραγματικά έλαβε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντί του αναγραφόμενου στη βεβαίωση του Ο.Α.Σ.Θ. ποσού 2.047,45 ευρώ, λόγω κατοχής κατά ποσοστό 12,5%, του υπ' αριθμ. 175β'ακέрайου μεριδίου του ΟΑΣΘ.

2) Να διαγραφεί η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος (2018), καθότι, βάσει του ν. 4482/2017, από την ημερομηνία ισχύος του ως άνω νόμου, παύει η μετοχική του σχέση με τον Ο.Α.Σ.Θ., δεδομένου ότι οι μετοχές του Οργανισμού περιήλθαν στο Ελληνικό Δημόσιο.

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή με βάση το με αριθμ. **Δ12Β 1019982_ΕΞ_2015/ 10.02.2015** έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων , το κέρδος του Ο.Α.Σ.Θ. φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.3721/1957 στο όνομα των μετόχων του ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τους οριζόμενους συντελεστές στις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013.

Επίσης, με το ίδιο ως άνω έγγραφο, έγινε δεκτό, ότι οι εισφορές υπέρ Ο.Α.Ε.Ε. που

παρακρατούνται από τα διανεμόμενα κέρδη των μετόχων και αποδίδονται στο ταμείο, εφόσον οι μέτοχοι δεν τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία), αποτυπώνονται στην εκδοθείσα από τον Ο.Α.Σ.Θ. βεβαίωση διανομής κερδών και εκπίπτονται από τα κέρδη αυτά, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των εν λόγω φυσικών προσώπων.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι : « *χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.*»

Επειδή, με βάση την αιτιολογική έκθεση του [άρθρου 8 του Ν.4172/2013](#) , με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος το **σύστημα της δεδουλευμένης βάσης**, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2,43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος(ΣτΕ 8721/1992,2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάση νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων αρχικά υποστηρίζει, ότι το εισόδημα που πραγματικά εισέπραξε, ως επιχειρηματική δραστηριότητα, λόγω κατοχής μεριδίου του ΟΑΣΘ, ανήλθε κατά το έτος 2017, στο ποσό των 443,81 €, ήτοι, το ποσό για το οποίο έπρεπε να φορολογηθεί. Ο ισχυρισμός αυτός, αβασίμως προβάλλεται, καθότι, κατ'εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων η δυνατότητα της μεταγενέστερης φορολόγησης εισοδήματος, προβλέπεται στην περίπτωση ανείσπρακτων αμοιβών από μισθωτή εργασία και μάλιστα με την προϋπόθεση ότι αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών, γεγονός που δεν συντρέχει εν

προκειμένω, καθότι, πρόκειται για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί.

Σχετικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί διαγραφής της προκαταβολής φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 69 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται, ότι : « Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΑΦ 1140965 ΕΞ 2017/22-09-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα "Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης ": «3. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η βεβαίωση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, γίνεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους, σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος που αφορά η δήλωση και δεν έχει υποβληθεί εκ νέου έναρξη εργασιών μέχρι την υποβολή της δήλωσης, δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου καθόσον δεν υφίσταται εισόδημα στο διανυόμενο αυτό έτος (έτος υποβολής της δήλωσης).»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ. ΔΕΑΦ 1165181 ΕΞ 2017/06-11-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας. Τμήμα Α' με θέμα "Περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης ": «Σε συνέχεια του [ΔΕΑΦ 1140965 ΕΞ 2017/22-9-2017](#) εγγράφου μας, με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τη βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διακοπής εργασιών ατομικής επιχείρησης, σας γνωρίζουμε ότι παρέχεται η δυνατότητα στα φυσικά πρόσωπα που έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών της ατομικής τους επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος 2016 και δεν υπέβαλαν εκ νέου έναρξη εργασιών μέχρι την υποβολή της δήλωσης, να καταθέσουν οποτεδήποτε εντός του χρόνου παραγραφής αίτηση διαγραφής της βεβαιωθείσας γι αυτόν τον λόγο προκαταβολής.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4482/25-07-2017(Φ.Ε.Κ. Α΄102/25-07-2017), ορίζεται ότι : «1. Από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως λύεται, λόγω παρόδου του χρονικού διαστήματος που ορίζεται στην περίπτωση δ΄της παρ. 3 του άρθρου 8 του Κανονισμού (ΕΚ) 1370/2007 (ΕΕ L 315) η Οικονομική Συμφωνία μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του Οργανισμού Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης (Ο.Α.Σ.Θ.), που συνάφθηκε με αντικείμενο την ανάθεση, εκτέλεση και εκμετάλλευση της αστικής συγκοινωνίας στη Θεσσαλονίκη, κυρώθηκε με το άρθρο 8 του ν. 2898/2001 και τροποποιήθηκε με το ν. 3652/2008 και το άρθρο 17 του ν. 3897/2010. 2. Από τη λύση της Οικονομικής Συμφωνίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1, περιέρχεται αυτοδικαίως στο Ελληνικό Δημόσιο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του Ο.Α.Σ.Θ.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4482/25-07-2017, ορίζεται ότι : «3. Η εξαγορά του Ο.Α.Σ.Θ. συντελείται και τελειούται από και δια του παρόντος νόμου, από τη θέση του οποίου σε ισχύ περιέρχεται στο Ελληνικό Δημόσιο το σύνολο των μετοχών του Οργανισμού. Από τη θέση του παρόντος σε ισχύ, τη Γενική Συνέλευση του Ο.Α.Σ.Θ. απαρτίζουν, ως εκπρόσωποι του Ελληνικού Δημοσίου, οι Υπουργοί Οικονομικών και Υποδομών και Μεταφορών...»

Η ισχύς του ως άνω νόμου αρχίζει, σύμφωνα με το άρθρο 46, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι, από τις 25/07/2017, εκτός και διαφορετικά ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις του.

Επειδή, το κέρδος του ΟΑΣΘ, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 3721/1957 στο όνομα των μετόχων του, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με τους οριζόμενους στις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 συντελεστές, και για το λόγο αυτό δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 62 του ν. 4172/2013.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι κατά την υποβολή από μέρους της προσφεύγουσας της υπ'αριθμ. 106684/14-05-2018 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, προέκυψε προκαταβολή φόρου ύψους 450,44 €, τέλος χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, ύψους 1,36 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 132,92 €, και επιστροφή κυρίου φόρου ποσού 336,24 €. Ύστερα από το συμπηφισμό του ποσού της επιστροφής του κυρίου φόρου ύψους 336,24 € κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, προέκυψε τελικό ποσό φόρου προς πληρωμή ύψους 248,48 € και βεβαιώθηκαν στο σύστημα TAXIS τα εξής ποσά ανά Κ.Α.Ε. : α) στον Κ.Α.Ε. 112 "Φόρος στο εισόδημα εισπραττόμενος με μορφή προκαταβολής" ποσό 191,41 €, β) στον Κ.Α.Ε. 891 "Εσοδα από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (άρθ. 29 Ν. 3986/2011)" ποσό 56,49 € και γ) στον Κ.Α.Ε. 1224 "Τέλη Χαρτοσήμου σε μισθώματα από ακίνητα" ποσό 0,48€ και δ)

στον Κ.Α.Ε. 1228 “Πρόσθετο ποσοστό 20% στα τέλη χαρτοσήμου” ποσό 0,10 €. Το άθροισμα των ποσών αυτών ύψους 248,48 € (191,41+56,49+0,48+0,10)ήταν, όπως προαναφέρθηκε, το χρεωστικό ποσό της με αρ. ειδοποίησης 10001/14-05-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή το σύνολο των μετοχών του Ο.Α.Σ.Θ. περιήλθε στο Ελληνικό Δημόσιο, μετά την ισχύ του ν. 4482/25-07-2017, παύει η μετοχική σχέση του προσφεύγοντος με τον Ο.Α.Σ.Θ., σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων δηλώνει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αποκλειστικά και μόνο, λόγω κατοχής κατά ποσοστό 12,5%, του υπ’ αριθμ. 175β’ακέрайου μεριδίου του ΟΑΣΘ, χωρίς από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS να προκύπτει ότι ασκεί οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα, κατ’αναλογική εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, πρέπει να διαγραφεί το ποσό του φόρου που έχει βεβαιωθεί στον Κ.Α.Ε. 112 “Φόρος στο εισόδημα εισπραττόμενος με μορφή προκαταβολής επόμενου έτους, ύψους 191,41 €.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
φορολογικό έτος 2017

Τελικό χρεωστικό ποσό: 57,07 €

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.