



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 5-6-2018

Αριθμός απόφασης: 2882

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 14-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ. κατά της με αριθμό/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμό/2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ που εκδόθηκε βάσει της με αριθμό δήλωσης, προσδιορίστηκε φόρος συνολικού ύψους 780,13€ στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων ως πολιτικός μηχανικός – ελεύθερος επαγγελματίας υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμό/2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Τα έσοδα που δήλωσε ο προσφεύγων στο έντυπο Ε3 «Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα» για το φορολογικό έτος 2016 προέρχονταν από:

- Έκδοση 12 Τ.Π.Υ. προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με συνολικό ποσό αμοιβής 37.749,96€ και
- Έκδοση 6 Α.Π.Υ. προς ιδιώτες με συνολικό ποσό αμοιβής 1.550€.

Εν συνεχεία η ηλεκτρονική υποβολή του εντύπου Ε3, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του ν.4172/2013, δεν ήταν δυνατή μέσω του taxisnet καθώς είχε συμπληρωθεί ποσό 1.550€ στον κωδικό 274 «ιδιωτική πελατεία» του εντύπου. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να μην φορολογηθεί το εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και να προκύψει χρεωστικό ποσό φόρου 780,13€. Κατόπιν της έκδοσης της ΠΟΛ. 1109/2017 ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό/2017 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 προκειμένου η εκκαθάριση να γίνει βάσεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ. Στις 18-9-2017 υπέβαλε όλα τα απαραίτητα συμφωνητικά με τους πελάτες του. Τέλος στις 16-1-2018 διενεργήθηκε εκκαθάριση της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντος χωρίς να ληφθεί υπόψη η ΠΟΛ. 1109/2017, με αποτέλεσμα το τελικό ποσό πληρωμής να είναι ίδιο με το ποσό της αρχικής εκκαθάρισης (780,13€).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η με αριθμό/2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ ώστε η εκκαθάριση να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου Δ της υποπαραγράφου 1 της περίπτωσης 2 του άρθρου πρώτου Ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014 ισχύει ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

.....

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες «και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 43 του ν.4223/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 ισχύει ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1-1-2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 43 του ν.4223/2013 ισχύει ότι: 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ότι 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/ 14-7-2017 «Παράταση της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013» ισχύει ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 17/07/2017, παρατείνεται μέχρι την 21 Ιουλίου 2017.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η με αριθμό/ 14-9-2017 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 υπεβλήθη εκπρόθεσμα για λόγους που δεν οφείλονται στον προσφεύγοντα την **14-9-2017** ήτοι μετά την πάροδο της 21-7-2017 . Όμως λόγω του γεγονότος ότι η εν λόγω **τροποποιητική δήλωση υπεβλήθη με επιφύλαξη**, βάσει των διατάξεων της παραγράφου του άρθρου 20 του ν.4174/2013 θεωρείται **εμπρόθεσμη**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1109/ 20-7-2017 «Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (χαρακτηρισμός εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες)» ισχύει ότι: «*Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνεται και αυτό που προκύπτει βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

2. Από την γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του ν.4172/2013, καθώς:

- Διαθέτει έγγραφες συμβάσεις με όλους τους αντισυμβαλλόμενους (νομικά πρόσωπα και ιδιώτες).
- Ποσοστό μεγαλύτερο του 75% και συγκεκριμένα ποσοστό **96,06%** ($37.749,96/[37.749,96$ (έσοδο από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» + 1.550 (έσοδο από λοιπούς ιδιώτες)]) του εισοδήματός του προέρχεται από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....».
- Ο προσφεύγων δεν έχει την εμπορική ιδιότητα καθώς θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας.
- Η επαγγελματική του έδρα ταυτίζεται με την διεύθυνση κατοικίας του (.....,).
- Δεν αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με μία εκ των περιπτώσεων α' έως ε' του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/14-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως προς την υπαγωγή του προσφεύγοντος στην περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του ν.4172/2013 και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ προβεί σε νέα εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.