



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 04/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2272

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ.:, με έδρα ατομικής επιχείρησης στο, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2017 απορριπτικής απόφασης εκκαθάρισης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015 που υπεβλήθη στις 15.7.2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ./2017 απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επί της από 15-07-2016 αίτησης του προσφεύγοντος περί τροποποίησης της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2018 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.: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' αριθ. πρωτ./2017 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, απορρίφθηκε το από 15-07-2016 αίτημα του προσφεύγοντος, περί τροποποίησης της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Ειδικότερα, στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δηλώθηκαν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες στον κωδικό 301 συνολικού ποσού 7.542,53 €, προερχόμενα από διάφορους εργοδότες, ενώ στον κωδικό 315, δηλώθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε, και ανήλθε σε ποσό 732,54 €. Παράλληλα, στον κωδικό 425 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ποσού 14.326,77 €, καθαρά κέρδη στον κωδικό 401, συνολικού ποσού 12.940,10 € και στον κωδικό 605 ο φόρος που παρακρατήθηκε από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ποσού 2.227,62 ευρώ.

Με την υποβληθείσα στις 15/07/2016 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, ο προσφεύγων διέγραψε το ποσό των 7.542,53 € που προερχόταν από μισθωτές υπηρεσίες από τον κωδικό 301 και παράλληλα τροποποίησε το δηλωθέν ποσό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα στον κωδικό 401 σε 8.892,39 €.

Με την υπ' αριθ. πρωτ./2017 απόφαση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, απορρίφθηκε το ανωτέρω αίτημά του.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω απορριπτικής απάντησης, την αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης και τη νέα εκκαθάριση αυτής, ισχυριζόμενος ότι το φορολογητέο εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού, ανέρχεται σε 8.892,39 € για τη διαχειριστική περίοδο 22/05/2015-31/12/2015, αντί του ποσού των 12.940,10 €, καθόσον η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπ' όψιν της δαπάνες επαγγελματικές ποσού 4.047,41 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν 4172/2013:

«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:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

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 οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζουν: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.....»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι άσκησε το επάγγελμα του ιατρού με ειδικότητα χειρουργού από τις 22/05/2015 έως και τις 31/12/2015, λειτουργώντας ιδιωτικό ιατρείο και παράλληλα παρέχοντας υπηρεσίες στην και την

Επειδή ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, προκύπτει ότι για το χρονικό διάστημα από 22/05/2015 έως και 31/12/2015, παρείχε υπηρεσίες, ως μισθωτός,

δυνάμει συμβάσεων εργασίας, στο (ΑΦΜ) με αποδοχές ύψους 1.682,67 € και στο (ΑΦΜ) με συνολικές τακτικές και πρόσθετες αποδοχές ποσού 5.859,86 €. Τα ποσά αυτά είχαν δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και συγκεκριμένα στον κωδικό 301 ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εμπίπτει στην εξαίρεση της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 καθόσον δεν έχει εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του, προβάλλεται αβάσιμα. Συγκεκριμένα, από τον σχετικό έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα μπλοκ αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και στις σχετικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντος, όσο και από τις βεβαιώσεις των ως άνω εργοδοτών, όπως αυτές καταχωρήθηκαν μέσω διαδικτύου στο TAXISnet, προκύπτει με σαφήνεια ότι παρείχε μισθωτές υπηρεσίες, δεδομένου ότι για την εισπραχθείσα αμοιβή του δεν εξέδωσε αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς τα δύο προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα-εργοδότες. Συνεπώς, οι υπηρεσίες που παρείχε ήταν στο πλαίσιο μισθωτής εργασίας και οι εξ αυτής της σχέσης εισπραχθείσες αμοιβές, δεν δύνανται να αποτελέσουν και να φορολογηθούν ως εισόδημα προερχόμενο από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί τροποποίησης του ποσού που προέρχεται από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού από 14.326,77 € σε 8.892,39 € με την αναγνώριση επαγγελματικών δαπανών ύψους 4.047,41 €, είναι αόριστος, καθόσον, αφενός μεν δεν προβάλλεται κανένας ειδικότερος λόγος προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού, ούτε γίνεται οποιαδήποτε αναφορά στο είδος της δαπάνης, αφετέρου δε, δεν προσκομίζεται οποιοδήποτε δικαιολογητικό αναγνώρισης αυτής. Ως εκ τούτου, είναι ανεπίδεκτος εκτίμησης στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και δεν εξετάζεται από την υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.