



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/04/2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1015

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

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. 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 22/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθ. ειδ. /22.11.2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών του φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 22/11/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών του φορολογικού έτους 2015 (αρ. δήλωσης).

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 22/11/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (αρ. αρχικής δήλωσης), προέκυψε ποσό κύριου φόρου προς καταβολή 387,28€.

Με τη με αριθ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 23/11/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. τροποποιητικής δήλωσης), δεν τροποποιήθηκε η τελική φορολογική υποχρέωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την τροποποίηση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 ισχυριζόμενη ότι, τα εισοδήματα που απέκτησε από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εσφαλμένα φορολογήθηκε γι' αυτά και για το σύνολο των εισοδημάτων της ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «*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*». Περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «*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.....*».

Επειδή, με την παρ. 11 του άρθρου 1 της απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1041/2016 “Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή”

ορίζεται ότι: «Κατά την υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, θα πρέπει πρώτα να καταχωρούνται τα έντυπα Ε2 και Ε3, όταν απαιτούνται και κατόπιν η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Ε1)».

Επειδή, στην παρ. 5 της ΠΟΛ. 1042/2016 ορίζεται ότι: «Τα φυσικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία, μετά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος στον υποπίνακα ζ' του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3, αναμορφώνουν τα κέρδη τους κατά περίπτωση επί του πίνακα αυτού (κωδ.319,318,312,382,324,325,342,592,313) και το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των κωδ. 346, 347 και 348 κατά περίπτωση, μεταφέρεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1)».

Επειδή, στην ενότητα Β της ΠΟΛ. 1054/2014 “ Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπων οικονομικού έτους 2014: α) Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε, Ε.Ε, κ.λπ. (Ε5) και β) Οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3)” ορίζεται ότι: «Προστέθηκε κωδ. 591 (στην πρώτη σελίδα) (περίπτωση της παραγρ.1 άρθρου 45 Ν.2238/1994) ο οποίος συμπληρώνεται από τους επιτηδευματίες που φορολογούνται με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 45 Ν. 2238/1994 Προστέθηκε κωδικός 348 στον οποίο αναγράφεται το φορολογητέο καθαρό αποτέλεσμα που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεωτικών εισφορών σε ταμεία από τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε πηγή αντίστοιχα. Το αποτέλεσμα αυτό θα μεταφερθεί στο έντυπο Ε1 και θα φορολογηθεί σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται μόνο στην περίπτωση που έχει συμπληρωθεί ο κωδικός 591 της πρώτης σελίδας του εντύπου.... ».

Επειδή, στην ενότητα Α της ΠΟΛ. 1097/2015 “Οδηγίες συμπλήρωσης Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2014” ορίζεται ότι: «Στο νέο έντυπο Ε3 προστέθηκαν νέοι κωδικοί - λοιπές αλλαγές: α) κωδ. 597, για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα που έχουν την εμπορική ιδιότητα, προκειμένου να μην εφαρμοστεί η διάταξη της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Ο κωδικός αυτός αφορά φυσικά πρόσωπα για τα οποία, δεν προέχει το στοιχείο της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή δεν εντάσσονταν στα επαγγέλματα που με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα..... α) Κωδ. 348 Προκειμένου να προκύψει το καθαρό εισόδημα των υπαγόμενων στις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά πρόσωπα που υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις ενώ αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται τελικώς ως μισθωτοί) από τα ακαθάριστα έσοδα θα αφαιρούνται μόνο οι δαπάνες των εισφορών σε ταμεία ΟΑΕΕ κλπ. (κωδ. 517) δηλαδή, δεν θα αφαιρούνται οι υπόλοιπες δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία..... τα φυσικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία, μετά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος στον υποπίνακα ζ' του πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3, αναμορφώνουν τα κέρδη τους κατά περίπτωση επί του πίνακα αυτού (κωδ.319,318,312,382,324,592,313) και το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα των κωδ. 346, 347 και 348 κατά περίπτωση, μεταφέρεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1)....».

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 4 της απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1041/2016 ορίζεται ότι: «.... Πίνακας 4Α (εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις) α. Όταν συμπληρώνονται οι κωδικοί 307- 308 σε συνδυασμό με τους κωδικούς 019-020, απαιτείται η αναγραφή των ΑΦΜ των προσώπων που λαμβάνουν τις υπηρεσίες στην ημεδαπή και σε περίπτωση που αυτοί υπερβαίνουν τους τρεις (3), πρέπει να αναγραφεί οπωσδήποτε ο ΑΦΜ του προσώπου από το οποίο προέρχεται τουλάχιστον το 75% των ακαθαρίστων εσόδων...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 της απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1041/2016 ορίζεται ότι: «....Τα έντυπα της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (Ε2), της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3), καθώς και της δήλωσης κατοχής μηχανημάτων έργων (Ε16) συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, ανάλογα με την κατηγορία των δηλούμενων εισοδημάτων, αποτελούν αδιαίρετη ενότητα με αυτήν και πρέπει να συμπληρώνονται σε όλες τις ενδείξεις τους ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα κατά την υποβολή του Εντύπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) δεν έχει συμπληρώσει τον κωδικό 591 [περ. στ' παρ. 2 άρ.12], το καθαρό εισόδημα, ήτοι ποσού 8.529,94€ δε μεταφέρθηκε στο κωδικό 348 [Καθαρό εισόδημα περ. στ' παράγρ. 2 άρθρ. 12] αλλά, ορθώς, σύμφωνα με τα καταχωρηθέντα δεδομένα, αυτό μεταφέρθηκε στον κωδικό 346 [Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από επιχειρ. δραστηρ.]. Μετά την οριστικοποίηση του Εντύπου Ε3 και σύμφωνα με τα δεδομένα αυτού, το ποσό αυτόματα μεταφέρεται στο Έντυπο Ε1 και ειδικότερα, στον κωδικό 401 [Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα], ενώ δε η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε ποσό στον κωδικό 307 [Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.] ούτε συμπλήρωσε την ένδειξη στον κωδικό 019 [Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ. 2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.].

Επειδή, αφενός η φορολογική αρχή υποχρεούται κατ' αρχήν να εκκαθαρίσει, βεβαιώσει και εισπράξει τον αναλογούντα στη δήλωση φόρο και αφετέρου ο φορολογούμενος αυτοδεσμεύεται από το περιεχόμενο της δήλωσής του, ακόμη και αν δεν υπάρχουν εν όλω ή εν μέρει οι πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την υπαγωγή του στο φόρο. Ο φορολογούμενος δε, για να αποδεσμευθεί από τα αποτελέσματα της φορολογικής του δήλωσης, και εφόσον, αυτός διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση, όπως ορίζεται στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. /22-12-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. ειδ. /23.11.2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. φορ. έτους 2015

Κύριος Φόρος	387,28€
Πρόσθετος Φόρος	- €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	387,28€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

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.