



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604568

Καλλιθέα

16/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3823

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 20/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΑΡΔΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθ. /30-03-2015 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί του υπ' αριθμ. πρωτ. /15-01-2015 αιτήματος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /30-03-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί του υπ' αριθμ. πρωτ. /15-01-2015 αιτήματος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 16/09/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της 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 την υπ' αριθμ. πρωτ. /30-03-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς επί του υπ' αριθμ. πρωτ. /15-01-2015 υποβληθέντος αιτήματος περί τροποποίησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, δεν έγινε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας για τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω αίτηση.

Με την ως άνω αίτηση διαγράφονται τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στους παρακάτω κωδικούς του εντύπου Ε1 του οικείου οικονομικού έτους:

α) 402 (Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση εκτός περιπτ. 3) ποσού 15.988,11 ευρώ,

β) 426 (Ακαθάριστα έσοδα ατομικής επιχείρησης) ποσού 22.845,15 ευρώ,

και συμπληρώνεται ποσό 18.885,27 ευρώ στο κωδικό 308 (Εισόδημα από ατομ. επιχ. παροχής υπηρεσιών ή ελευθ. επαγγ. της παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ) του ιδίου ως άνω εντύπου, προκειμένου τα εισοδήματα της προσφεύγουσας να φορολογηθούν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ.

Με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας διότι:

α) Υπεβλήθη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 στην οποία δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη αυτοελέγχου σύμφωνα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν 3296/2004.

β) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν 3296/2004 η εν λόγω δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν ελέγχεται ως προς τα δηλωθέντα εισοδήματα και θεωρείται ειλικρινής.

γ) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ιδίου ως άνω νόμου τα ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώνονται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 16 του Ν 3296/2004 δεν διαγράφονται ούτε αναζητούνται σε καμιά περίπτωση. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που για οποιονδήποτε λόγο δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα ή καθαρά κέρδη μεγαλύτερα των προβλεπόμενων ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός έτους από της περαίωσης ειδική δήλωση αίτηση περί υπαγωγής του σε τακτικό έλεγχο στο πλαίσιο του οποίου συμψηφίζονται τα εκ της περαίωσης βεβαιωθέντα ποσά επιστρεφόμενης τυχόν αρνητικής διαφοράς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και την νέα εκκαθάριση του φόρου οικονομικού έτους 2014 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του Ν 2238/94 όπως ισχύει για τα εισοδήματα της χρήσης 2013, ως «μισθωτή υπηρεσία» θεωρείται η περίπτωση κατά την οποία ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών που συνδέεται με έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία, ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων του εισοδήματος προέρχεται από ένα από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές.

2) Από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν 3296/04 προκύπτει ότι τα ποσά που προκύπτουν από την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων του άρθρ. 15 Ν3296/2004, ως προαιρετικά δηλωθέντα, και εφόσον προφανώς υπερβαίνουν τα λογιστικά προσδιορισθέντα, δεν διαγράφονται, ούτε αναζητούνται. Ο φόρος που προέκυψε βάσει της υποβληθείσας αρχικής δήλωσης οικονομικού έτους 2014 δεν βεβαιώθηκε στα πλαίσια της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 16, δηλαδή δεν προέκυψε επιπλέον φόρος εξωλογιστικά.

3) Εσφαλμένα δεν έγινε αποδεκτό το αίτημα περί τροποποίησης του εκκαθαριστικού σημειώματος του οικείου οικονομικού έτους λόγω καταφανούς έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν 3296/1994 ορίζεται ότι:

«Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία αυτοελέγχου κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα μετά οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 15 του Ν 3296/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 79 του ν.[3842/2010](#) και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, ορίζεται ότι:

2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών:

α. Ακαθάριστα έσοδα:

αα).....

ββ) Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα. Οι διατάξεις του δεύτερου, τρίτου και τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης υποπερίπτωσης αα' εφαρμόζονται ανάλογα και εν προκειμένω.

β. Καθαρά κέρδη:

αα).....

ββ) Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, όπως αναλόγως ορίζεται στην προηγούμενη υποπερίπτωση αα'.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν 3296/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 79 του ν.[3842/2010](#) και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, ορίζεται ότι:

«3. Τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην ίδια πιο πάνω περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επί μη τήρησης βιβλίων λόγω μη ύπαρξης σχετικής υποχρέωσης, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα από τις βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. ή από το σύνολο των τυχόν χονδρικών πωλήσεων της οικείας διαχειριστικής περιόδου που προκύπτουν από τα οικεία φορολογικά στοιχεία εσόδων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 15 του Ν 3296/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 79 του ν.[3842/2010](#) και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, ορίζεται ότι:

«4. Τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 2, επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να

είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν λογιστικώς με την αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στην ίδια πιο πάνω περίπτωση β' της παραγράφου 2, επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επί μη τήρησης βιβλίων λόγω μη ύπαρξης σχετικής υποχρέωσης, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των τεσσάρων πρώτων εδαφίων της παραγράφου 2 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν 3296/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 79 του ν. [3842/2010](#) και ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, ορίζεται ότι:

«1. Τα ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώνονται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 16 δεν διαγράφονται ούτε αναζητούνται σε καμιά περίπτωση. Εξαιρετικά, στις τυχόν περιπτώσεις που για οποιονδήποτε λόγο δηλώθηκαν ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μεγαλύτερα των προβλεπόμενων, με συνέπεια τη βεβαίωση ποσών φόρων, τελών ή εισφορών μεγαλύτερων των αναλογούντων, ο φορολογούμενος δύναται, εφόσον επιθυμεί, να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός έτους από της περαίωσης ειδική δήλωση – αίτηση περί υπαγωγής του σε τακτικό έλεγχο, στο πλαίσιο του οποίου συμψηφίζονται τα εκ της περαίωσης βεβαιωθέντα ποσά, επιστρεφόμενη της τυχόν αρνητικής διαφοράς κατά το μέρος που αυτή αφορά τα επιπλέον των αναλογούντων ποσά που βεβαιώθηκαν στο πλαίσιο του αυτοελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του Υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2013 είναι επιτηδευματίας με αντικείμενο εργασιών "Εμπορικός αντιπρόσωπος, υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την εξαγωγή αγαθών".

Επειδή στην υπ' αριθμ./2014 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 που υπέβαλε η προσφεύγουσα από κοινού με το σύζυγό της, έχει συνυποβάλει το έντυπο Ε 3 (μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών) στο οποίο έχει συμπληρωθεί ο πίνακας Ι (ακαθάριστα έσοδα & καθαρά κέρδη αυτοελέγχου με βάση το άρθρο 15 Ν 3296/04). Σύμφωνα με τις ως άνω αναγραφόμενες διατάξεις του άρθρου 15 Ν 3296/04, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν στο ποσό των 22.845,15 ευρώ και τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 15.988,11 ευρώ. Τα εν λόγω ποσά μεταφέρθηκαν στους κωδικούς 426 (ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση) και 402 (καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση εκτός περιπ. 3) του εντύπου Ε 1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 αντίστοιχα. Το ποσό του φόρου που προέκυψε από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, βεβαιώθηκε στα πλαίσια της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 16 Ν 3296/04.

Κατά συνέπεια η εν λόγω δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δεν ελέγχεται και θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής και οι ισχυρισμοί που προβάλλει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. πρωτ./29-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, ΑΦΜ

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014: Ποσό Πληρωμής: 7.111,59 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος οικον. έτους 2014 της ΓΓΠΣ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).