



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/03/2019

Αριθμός απόφασης: 652

**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 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/28-06-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης, επί της υπ'αριθμ./25-07-2018 αίτησης-

τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα ως προς την με αριθμό ειδοποίησης/28-06-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εμπρόθεσμα ως προς την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης 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 με αρ. ειδ./28-06-2018 εκδοθείσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017, προέκυψε τελικό ποσό επιστροφής φόρου ύψους 123,11 €. Το ως άνω ποσό προέκυψε από την προκαταβολή φόρου ύψους 1.904,46 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 58,45 € και επιστροφή κυρίου φόρου ποσού 2.086,02 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου και συγκεκριμένα τη φορολόγηση του για το ποσό ύψους 1.842,50 €, που πραγματικά έλαβε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντί του αναγραφόμενου στη βεβαίωση του ποσού 11.548,80 ευρώ, λόγω κατοχής κατά ποσοστό 50%, του υπ' αριθμ. ακέрайου μεριδίου του και ως εκ τούτου να μην καταβάλει φόρο εισοδήματος και προκαταβολή για ποσό το οποίο δεν του έχει αποδοθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της

πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε εκπρόθεσμα ως προς την με αριθμό ειδοποίησης/28-06-2018 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω προθεσμίας. Η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή θα εξεταστεί ως προς την δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη, ήτοι την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Θεσσαλονίκης, επί της υπ'αριθμ./25-07-2018 αίτησης-τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2017.

Αναφορικά με το φόρο εισοδήματος

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 εκπίπτουν από τα κέρδη αυτά, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα των εν λόγω φυσικών προσώπων.

Επειδή, σύμφωνα με τη **ΔΕΑΦ Α 1161859 ΕΞ2018/31-10-2018** (Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του Οργανισμού Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης (ΟΑΣΘ) και των μετόχων αυτού μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4482/2017): «**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 3721/1957, όπως αυτό ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 36 του ν. 4482/2017, συστάθηκε ο Οργανισμός Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης (Ο.Α.Σ.Θ.), που αποτελεί νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και διέπεται από τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος. **2.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του πιο πάνω νομοθετικού διατάγματος οριζόταν ότι τα κέρδη που πραγματοποιούνται από τον Οργανισμό Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης (Ο.Α.Σ.Θ.) από την εκμετάλλευση των συγκοινωνιών με αυτοκίνητα, φορολογούνται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.δ. 3323/1955 στο όνομα των μετόχων, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στον Οργανισμό, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21

του ίδιου νομοθετικού διατάγματος οριζόταν ότι για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του Ο.Α.Σ.Θ. εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν.δ. 3323/1955 οι σχετικές με τη φορολογία των ομόρρυθμων εταιρειών. 3. Όπως είχε διευκρινισθεί με το αριθ. Δ12Β 1019982 ΕΞ2015/10.2.2015 έγγραφό μας, 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 στις σχετικές διατάξεις του ν. [4172/2013](#) συντελεστές, και για τον λόγο αυτό δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 62](#) του ν. [4172/2013](#). Με τον ίδιο τρόπο φορολογείται στο όνομα των μετόχων του και το κέρδος που αναλογεί στις ίδιες μετοχές που τηρεί ο Οργανισμός, κατά την αναλογία συμμετοχής τους σε αυτόν και κατά τον χρόνο που αποκτάται το κέρδος από τον Ο.Α.Σ.Θ., ανεξάρτητα από τη διανομή ή μη του κέρδους αυτού, δεδομένου ότι ο Οργανισμός δεν αποτελεί ο ίδιος υποκείμενο του φόρου, καθώς και το πρόσθετο επιχειρηματικό κέρδος, το οποίο δεν διανέμεται στους μετόχους και τους εργαζόμενους του Οργανισμού αλλά παραμένει σε αυτόν για κάλυψη μελλοντικών ελλειμμάτων και αντίστοιχη μείωση της αντισταθμιστικής καταβολής του Ελληνικού Δημοσίου, καθόσον αποτελεί ουσιαστικά πρόσθετο επιχειρηματικό κέρδος, έστω και αν δεν διανέμεται. Συνεπώς, οι μέτοχοι του Ο.Α.Σ.Θ., φυσικά πρόσωπα, έχουν υποχρέωση να δηλώσουν όλα τα παραπάνω κέρδη που τους αναλογούν από τη συμμετοχή τους στον Ο.Α.Σ.Θ., ως αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για να φορολογηθούν με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 29](#) του ν. [4172/2013](#). 5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι μέτοχοι του Ο.Α.Σ.Θ. για το χρονικό διάστημα που κατέχουν την ιδιότητά τους αυτή φορολογούνται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 2 του παρόντος για όλα τα κέρδη που τους αναλογούν από τη συμμετοχή τους στον Ο.Α.Σ.Θ., ως αποκτώντες εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1072106 ΕΞ2018/11.5.2018 έγγραφό μας). 8. Κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά στη φορολογική μεταχείριση του Ο.Α.Σ.Θ. και των μετόχων αυτού μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4482/2017 και μέχρι την ολοκλήρωσή της εκκαθάρισής του, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: α) Δεδομένου ότι με τις διατάξεις του πιο πάνω νόμου καταργήθηκαν οι διατάξεις του ν.δ. 3721/1957, με βάση τις οποίες, τα κέρδη του Ο.Α.Σ.Θ. φορολογούνταν στο όνομα των μετόχων αλλά και ότι ο Ο.Α.Σ.Θ. συμπεριλαμβάνεται στο τελευταίο δημοσιευμένο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που έχει εκδοθεί από την Ελληνική Στατιστική Αρχή, για αυτόν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' του [άρθρου 46](#) του ν. [4172/2013](#) και όσα ειδικότερα έχουν διευκρινιστεί με την [ΠΟΛ.1044/10.2.2015](#) εγκύκλιό μας και κατά συνέπεια, από 25.7.2017 και μετά, ημερομηνία κατά την οποία περιέρχεται στο Ελληνικό Δημόσιο το σύνολο των μετοχών του Ο.Α.Σ.Θ. φορολογείται ο ίδιος ο Ο.Α.Σ.Θ. και όχι οι μέτοχοί του. β) Όσον αφορά στους μετόχους του ΟΑΣΘ, οι οποίοι έχουν απωλέσει την ιδιότητα του μετόχου και συνεπώς δεν υφίσταται εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά το τρέχον έτος υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (2018), για το εισόδημα που απέκτησαν εντός του φορολογικού έτους 2017, ήτοι για το χρονικό διάστημα πριν από την εξαγορά του Οργανισμού από το Ελληνικό Δημόσιο, παρέχεται σε αυτούς η δυνατότητα να

υποβάλουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι το τέλος του έτους 2018 αίτηση διαγραφής της βεβαιωθείσας γι' αυτόν τον λόγο προκαταβολής.

Επειδή, 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 1.842,50 €, 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.

Αναφορικά με την προκαταβολή φόρου

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 70 του ν.4172/2013** (Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα) ορίζεται ότι: **«1. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:**

- α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.
- β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.
- γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.
- δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων μπορούσε να ζητήσει με αίτηση του, τη μείωση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος που του βεβαιώθηκε, μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του 2017.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

Τελικό χρεωστικό ποσό: 123,11 €

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

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.