



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 527

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση(αρ. δήλωσης).

5. Την με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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 με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 10.160,89 ευρώ, αντί του αρχικού ποσού 1.553,80€.

Στις 19-6-2018 υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου η αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, στην οποία ο προσφεύγων δήλωσε εισόδημα 27.703,88 € από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε. (στον κωδικό 307). Η εν λόγω δήλωση παραπέμφθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης για έλεγχο δικαιολογητικών. Στις 25-6-2018 προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα αντίγραφο της δήλωσης καθώς και τα δικαιολογητικά αυτής, ενώ παράλληλα υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση ως προς την ετήσια αντικειμενική δαπάνη της κατοικίας. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η από 9-10-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με την οποία δεν έγινε δεκτή η εφαρμογή του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' Ν. 4172/2013, με το αιτιολογικό ότι η κατοικία του προσφεύγοντος, ήταν διαφορετική από την έδρα άσκησης της δραστηριότητάς του κατά το έτος 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την επανεξέταση και τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Μη ορθώς το εισόδημά του ύψους 27.703,88 ευρώ κατά το έτος 2017, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Κ.Φ.Ε, δεδομένου ότι πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος.

Το εν λόγω εισόδημα αφορά την παροχή υπηρεσιών προς την αλλοδαπή εταιρία με την επωνυμία «.....», VAT No: βάσει της από/2017 Σύμβασης Παροχής Συμβουλευτικών Υπηρεσιών.

Επειδή στο άρθρο 12§§1,2 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται 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: α), γ), ε)....., 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 και **δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει 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 ΠΟΛ 1047/2015: «5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες 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 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. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις, για να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, **πρέπει η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους.** Η υπαγωγή στην ανωτέρω διάταξη καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενουμένων στους οποίους έχει

παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή.....».

Επειδή σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ2018/27-07-2018**: «3.....Στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι έχουν ήδη υποβάλει με επιφύλαξη ηλεκτρονικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος εξαιτίας του ότι η σχετική εφαρμογή υποβολής των δηλώσεων αυτών φορολογικού έτους 2017 δεν τους επέτρεπε να συμπληρώσουν τους κωδικούς 307-308, οφείλουν να προσκομίσουν στη ΔΟΥ τα δικαιολογητικά που καλύπτουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., αφού συνεκτιμήσει τα προσκομισθέντα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρούσα, στο ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ 2018 έγγραφο καθώς και στις ΠΟΛ.1047/12.2.2015 και ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκυκλίους, θα αποφανθεί αν συντρέχει περίπτωση υπαγωγής των αμοιβών που εισπράττουν τα παραπάνω πρόσωπα στην περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. **Δ12 1027881 ΕΞ 2015/27.2.2015** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα *“Μεταβολή επαγγελματικής εγκατάστασης φυσικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και υπάγονται στις διατάξεις της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013”*: «1. Με το με αρ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015 έγγραφό μας, τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 χρησιμοποιούσαν ως έδρα την κατοικία τους χωρίς να δηλώσουν την εν λόγω μεταβολή στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μπορούσαν να υποβάλλουν μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης μέχρι και 20.02.2015 χωρίς την επιβολή κυρώσεων του ν.4174/2013. 2. Με την παρούσα η ανωτέρω προθεσμία παρατείνεται μέχρι 31.3.2015».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων,, στις/2011 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα τον προγραμματισμό ηλεκτρονικών συστημάτων και δευτερεύουσα δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών μηχανικού, δηλώνοντας ως έδρα την κατοικία του στην οδό στη Στην υπ' αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε στις2018 δήλωσε ως κύρια κατοικία επί της οδού για έξι μήνες και για τους λοιπούς 6 μήνες κατοικία επί της οδούστη Θεσσαλονίκη.

Επειδή, παρόλο που ο προσφεύγων πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ' παρ. 2 αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι παρέχει υπηρεσίες βάσει εγγραφών συμβάσεων

έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) και δεν έχει εμπορική ιδιότητα, το γεγονός ότι για το διάστημα από 1-7-2017 έως 31-12-2017 διέμενε στην οδό αριθ. στη χωρίς να έχει δηλωθεί μεταβολή της έδρας του, η οποία εξακολουθούσε να υφίσταται επί της οδού αριθ. στη Θεσ/νίκη, έχει ως αποτέλεσμα να μην ικανοποιείται μια εκ των βασικών προϋποθέσεων που θέτει το ως άνω άρθρο του Ν. 4172/13, προκειμένου αυτός να φορολογηθεί ως μισθωτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2017 : Χρεωστικό: 10.160,89€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.