



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.12.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2569

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της με αρ. ειδοποίησης2019 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. ειδοποίησης2019 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. Καβάλας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 2.726,09€, έναντι πιστωτικού ποσού 1.216,28€ της αρχικής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε στις 04.07.2018 την υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη, δηλώνοντας στους κωδικούς 425: «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» 23.251,94 ευρώ και 401: «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 17.381,66 ευρώ, αιτούμενος ταυτόχρονα την φορολόγηση του ως άνω εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013. Το εν λόγω εισόδημα αφορούσε παροχή υπηρεσιών έρευνας αγοράς, βάσει συμβάσεων ανάθεσης έργου που είχε συνάψει με τις εταιρίες: Α) & Β)

Η Δ.Ο.Υ. Καβάλας απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος να φορολογηθεί για το εισόδημά του αυτό, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 (*ως μισθωτή εργασία από εργασιακή σχέση βάσει έγγραφης σύμβασης*), με το αιτιολογικό ότι η κατοικία του στο φορολογικό έτος 2017 ήταν διαφορετική από αυτήν που δηλώθηκε ως έδρα άσκησης δραστηριότητας (.....Τ.Κ. 65403 ΚΑΒΑΛΑ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Μη ορθώς το εισόδημά του ύψους 17.381,66 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. Η διεύθυνση κατοικίας του δεν διαφέρει από την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ήτοι επί της οδού Κομνηνών 2B στην Καβάλα.

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, 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 αιτείται να φορολογηθεί για το εισόδημα του φορολογικού έτους 2017 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.)

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2017 η κύρια κατοικία του προσφεύγοντος διέφερε από την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ειδικότερα, ενώ στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας ως δηλωθείσα έδρα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εμφανίζεται ακίνητο επί της οδού στην ΚΑΒΑΛΑ (σχετική η υπ' αρ.2011 δήλωση στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας), ως κύρια κατοικία του εμφανίζεται: α) για δέκα μήνες (01.01-31.10.2017) ακίνητο επί της οδού ΣΤΙΣ Ν. ΚΑΒΑΛΑΣ (σχετική η υπ' αρ.2015 δήλωση στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας) και β) για δύο μήνες ακίνητο στον τέταρτο όροφο οικοδομής επί της οδού Τ.Κ. 54250 στη ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ (Πίνακας 5 – Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης – Ε1 φορολογικού έτους 2017). Επιπρόσθετα, το γεγονός της μετεγκατάστασης του προσφεύγοντος στην Θεσσαλονίκη προκύπτει και από το υπ' αρ.2017 αντίγραφο δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης που υποβλήθηκε στην Α.Α.Δ.Ε. στο οποίο ο προσφεύγων και η σύζυγός του εμφανίζονται ως μισθωτές της ως άνω οικίας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων στις 06.06.2019 μετέβαλε την κύρια κατοικία του, δηλώνοντας εκ νέου το ακίνητο επί της οδού στην ΚΑΒΑΛΑ (σχετική η υπ'2019 δήλωση στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ), τούτο ωστόσο δεν αφορά το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν πληροί μια εκ των βασικών προϋποθέσεων υπαγωγής στην περ. στ' παρ. 2 αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι αυτή της ταύτισης της επαγγελματικής έδρας και της

κύριας κατοικίας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να φορολογηθεί ως μισθωτός και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται *ως νόμω και ουσία αβάσιμος*.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2017 : Χρεωστικό ποσό: 2.726,09€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε (αρ. δήλωσης, ΑΧΚ1,/1).

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.