



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 03/03/2020

Αριθμός απόφασης: 453

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 1064/2017 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. Την από-...-**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Βόλου, επί της οδού ΤΚ, κατά της με αρ.-/....-...-2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει της με αριθμ.-/....-...-2019 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-....-2019 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμ. καταχ.-/....-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.στίπαρ.2 του αρθρ.12 Κ.Φ.Ε., στον κωδικό 307 του πίνακα 4 της άνω δήλωσης, ποσό ύψους 12.784,60 ευρώ. Μετά από σχετικό μήνυμα που εμφανίστηκε στο σύστημα - κατά την οριστικοποίηση της ανωτέρω δήλωσης φόρου εισοδήματος, ειδοποιήθηκε να προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όλα τα δικαιολογητικά της υποβληθείσας δήλωσης. Η Δ.Ο.Υ., μετά από τον έλεγχο των δικαιολογητικών προέβη στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης εκδίδοντας την με αριθμ. ειδοπ.....-/....-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, βάσει της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για πληρωμή 1.769,01 ευρώ, (αριθμ.χρημ.καταλ. 187/1). Στη συνέχεια, δυνάμει της υπ'αριθμ.-/....-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος, που αφορούσε τον τρόπο φορολόγησης των δηλωθέντων εισοδημάτων από τον προσφεύγοντα στην Δήλωση Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν υπάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, καθώς διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης-/....-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου φορολογικού έτους, βάσει της οποίας προέκυψε τελικό χρεωστικό ύψους 6.161,62 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την τροποποίηση της με αριθμ. ειδοποίησης-/....-2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2018, και την φορολόγησή του ως μισθωτού, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., ισχυριζόμενος ότι η έδρα της επιχείρησής του παραμένει στο Βόλο επί της οδού, από τις .../.../2016 έως σήμερα, βάσει του με αριθ.-/....-2016 μισθωτηρίου συμβολαίου (Δωρεάν παραχώρηση από τη μητέρα του). Τμήμα της οικίας αυτής, αποτελεί την έδρα της επιχείρησής του. Σχετικά με την ενοικίαση της οικίας στην Αθήνα, επί της οδού, δυνάμει του από .../.../2017 και με αριθμ. αρχικού μισθωτηρίου συμβολαίου και μετέπειτα του από .../.../2019 τροποποιητικού συμβολαίου ανανέωσης της ως άνω μίσθωσης,

επικαλείται, ότι έγινε λόγω των συχνών επαγγελματικών μετακινήσεών του στην Αθήνα, και των συνεργασιών του με επιχειρήσεις που εδρεύουν εκεί. Δεν αποτελεί όμως επαγγελματική εγκατάσταση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

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, περαιτέρω, δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1047/12-2-2015, διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 της ανωτέρω ΠΟΛ. Ορίζεται ότι : «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 από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Ο προσφεύγων υπέβαλε στις .../.../2016 δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα: «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ » και έδρα στο Βόλο επί της οδού Με βάση τον πίνακα 5 της υπ'αρ...../...-...-2019 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνει ως κύρια κατοικία μισθωμένο διαμέρισμα στην Αθήνα, επί της οδού , εμβαδού 49 τ.μ., ενώ παράλληλα, από τον πίνακα 6 –πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία εισοδήματος- προκύπτει ότι φιλοξενείται από την Μητέρα του, με ΑΦΜ , η οποία διαμένει στο Βόλο, επί της οδού , (τμήμα δε, της οικίας της, χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση (σχ.το έντυπο Ε2 της τελευταίας).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, κρίνεται εν προκειμένω, μη εφαρμοστέα η διάταξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4172/2013, καθότι ο προσφεύγων από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου προκύπτει, ότι διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του.

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), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως αβάσιμη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-/...-...-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	Προκαταβολή φόρου	Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	Ειδ.εισφορά αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό
3.422,88	2.492,61	92,36	153,77	6.161,62

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.