



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

Καλλιθέα,

23/04/2021

Αριθμός απόφασης:

1417

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αριθ., κατά της με αριθ. ειδοποίησης, αριθ. χρηματικού καταλόγου/.... και αριθ. δήλωσης, Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., με ημερομηνία έκδοσης την 08.09.2020 (Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησης, αριθ. χρηματικού καταλόγου/... και αριθ. δήλωσης, Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., της οποίας αιτείται η τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (αρ. δήλωσης), προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 1.675,87 €. Σύμφωνα με το εκκαθαριστικό σημείωμα για το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων είχε δηλώσει στον κωδικό 425: «ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας» ποσό 22.945,02 € και στον κωδικό 401: «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσό 21.074,86 € και φορολογήθηκε για τα εισοδήματά του με την κλίμακα των ελεύθερων επαγγελματιών και όχι των μισθωτών σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του αρθ. 12 του Κ.Φ.Ε. καθώς είχε δηλώσει ως κύρια κατοικία του το ακίνητο επί της οδού και ως επαγγελματική έδρα ακίνητο της ιδιοκτησίας του επί της οδών και

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης και τη φορολόγησή του σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του αρθ. 12 του Κ.Φ.Ε., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η ψιλή κυριότητα του ακινήτου επί της οδού που είναι δηλωμένο σαν κύρια κατοικία στο Ε1 ανήκει στη σύζυγο του προσφεύγοντος και η επικαρπία στον πατέρα της και προκειμένου να δηλωθεί σαν επαγγελματική έδρα θα έπρεπε να γίνει μισθωτήριο πράγμα που δεν ήταν εφικτό για προσωπικούς λόγους. Επομένως, δηλώθηκε άλλο ακίνητο επί των οδών και ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα (κατά πλήρη κυριότητα 100%), το οποίο χρησιμοποιείται σαν δευτερεύουσα κατοικία για παροχή φροντίδας στους γονείς του. Στην ΠΟΛ. 1047/2015 δεν αναφέρεται ρητά ότι πρέπει η επαγγελματική εγκατάσταση να είναι ίδια με την κύρια κατοικία και δεν γνώριζε ότι αυτό θα τον εξαιρούσε από τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του αρθ. 12 του Κ.Φ.Ε.
- Κατά το έτος 2019 εργάστηκε με «μπλοκάκι» σε έναν μόνο εργοδότη, ο οποίος και κατέβαλε τις μηνιαίες ασφαλιστικές εισφορές του, καθώς ο προσφεύγων εργαζόταν στην έδρα και στο ωράριο του φορέα.
- Ο υπ' αριθ. 70221504 Κ.Α.Δ. του προσφεύγοντος ανήκει σε εκείνους που προβλέπουν οι διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του αρθ. 12 του ΚΦΕ, δηλαδή φορολόγηση επαγγελματιών με μπλοκάκι ως μισθωτοί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12, του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

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) 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 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. 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 με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013» 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.

....

7.Τέλος, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και παράλληλα αποκτά εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, φορολογείται για το μεν εισόδημα από μισθωτή εργασία των περ. α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, ενώ για το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 του νόμου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1109/2017 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (χαρακτηρισμός εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες)» ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνεται και αυτό που προκύπτει 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, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

2. Από την γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων δηλώνει διεύθυνση κύριας κατοικίας επί της οδού, και διεύθυνση άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας επί των οδών και

Επειδή, το ακίνητο στη διεύθυνση,, που δηλώνει στο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ανήκει κατά ψιλή μόνο κυριότητα στην σύζυγό του και η επικαρπία στον πεθερό του.

Επειδή, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε1 της ως άνω δήλωσης, η κύρια κατοικία του στην ως άνω διεύθυνση είναι δηλωμένη ως παραχωρημένη.

Επειδή, το ακίνητο στη διεύθυνση και το οποίο έχει δηλώσει ως επαγγελματική στέγη, είναι διαμέρισμα 2^{ου} ορόφου, επιφάνειας 43,70 τ.μ. ιδιοκτησίας του, κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία.

Επειδή, από το έντυπο Ε2 (αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων) που συνυπέβαλε με την φορολογική δήλωση, προκύπτει ότι αυτό είναι κενό.

Επειδή, ο ίδιος ισχυρίζεται ότι για να δηλώσει ως επαγγελματική στέγη το ακίνητο της κύριας κατοικίας του θα έπρεπε να συνάψει μισθωτήριο με τον πεθερό του, ο οποίος αρνήθηκε για δικούς του λόγους.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει εμπορική ιδιότητα, αλλά εργάστηκε με μπλοκάκι σε έναν μόνο εργοδότη.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω πραγματικά περιστατικά γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθ. 12 του ν.4172/2013 και να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ. /14.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., **κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης**, προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση φορολογικού έτους 2019, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ

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.