



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2764

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ. Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός

αριθμός, Τ.Κ., **κατά** της από 15/03/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01.01.2020 - 31.12.2020) με βάση την αρχική δήλωση, αρ. δηλ., αριθ. χρημ. καταλ. /, αριθ. ειδ/σης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε θέματα οικονομικής διαχείρισης (εκτός θεμάτων φορολογίας νομικών προσώπων)» ΚΑΔ 70.22.12.00 και έδρα την οικία του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 15/03/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κυρίου φόρου 2.651,75 ευρώ και τέλος επιτηδεύματος 650,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 3.301,75 ευρώ.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, την με αρ. καταχ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 με **επιφύλαξη**, στην οποία, ως υπόχρεος, δήλωσε μεταξύ άλλων ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού 20.000,01 ευρώ (κωδ.425), καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 18.115,97 ευρώ (κωδ.401), καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής ποσού 12.000,00 ευρώ (κωδ.411) και φόρους που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή ποσού 1.861,31 ευρώ (κωδ.653).

Η επιφύλαξη διατυπώθηκε σχετικά με το αποκτηθέν, από τη δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης στην Ελλάδα, εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2020, το οποίο ο προσφεύγων θεωρεί ότι πρέπει να υπαχθεί στις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση σ' του άρθρου 12 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) και να φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Η αρμόδια, για τον έλεγχο και την εκκαθάριση της εν λόγω ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης, Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, αφού εξέτασε το θέμα και τη σχετική νομολογία, δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί ένταξής του στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, για το λόγο ότι έχει προβεί σε έναρξη εργασιών στη Σλοβενία, όπου και αποκτά φορολογητέο εισόδημα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

α) Να εξαφανιστεί άλλως τροποποιηθεί η από 15/03/2022 προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

β) Να εξαφανιστεί άλλως τροποποιηθεί κάθε άλλη συναφής, προγενέστερη ή μεταγενέστερη πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης.

γ) Να του επιστραφεί εντόκως από της καταβολής, άλλως από της ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσό που κατέβαλε στο ελληνικό Δημόσιο δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έχει δε προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως σύμβουλος σε θέματα οικονομικής διαχειρίσεως με έδρα την οικία του επί της οδού αρ., Για το επίμαχο φορολογικό έτος 2020 είχε συνάψει έγγραφη σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την Εταιρεία με την επωνυμία «.....». Με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το αποκτηθέν από τη δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2020, πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με την περίπτωση στ' του άρθρου 12 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) ως «κατά πλάσμα μισθωτός», δεδομένου ότι συντρέχουν οι εκεί σωρευτικώς προβλεπόμενες προϋποθέσεις. Ταυτόχρονα, αναφέρει ότι έχει συνάψει και την από 14/10/2019 σύμβαση παροχής υπηρεσιών με το υποκατάστημα της εταιρείας στη Σλοβενία, έχει προβεί σε έναρξη εργασιών στη Σλοβενία, όπου αποκτά φορολογητέο εισόδημα, για το οποίο και υποβάλλει εκεί φορολογική δήλωση και καταβάλλει τους αναλογούντες φόρους.

Ισχυρίζεται επίσης ότι κατά την ηλεκτρονική υποβολή των εντύπων Ε3 και Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, διαπίστωσε ότι το σύστημα δεν του επέτρεπε να επιλέξει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 περίπτωση στ' του ΚΦΕ όπως δικαιούται. Το σύστημα δε, τον υποχρέωσε να συμπληρώσει τα σχετικά ποσά στους κωδικούς 401 και 425 (καθαρά κέρδη και ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) του εντύπου Ε1, εξαιτίας του γεγονότος ότι είχε συμπληρώσει, ως όφειλε, το εισόδημά του από επιχειρηματική δραστηριότητα στην αλλοδαπή στον κωδικό

411. Κατόπιν αυτών υπέβαλε την προαναφερόμενη δήλωση με επιφύλαξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 20 του ν.4174/2013**, ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του ν.4172/2013**, 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:

[.....]

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, «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013», ορίζεται μεταξύ άλλων 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.

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1120/25.4.2014](#), δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη (παρ.6 του παρόντος), οι αμοιβές, αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες (ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με το [ν.2238/1994](#) χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από

εμπορικές επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, και προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. στ' της [παρ.2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013, θεωρείται ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και συνεπώς υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. [2238/1994](#), χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.

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.

Διευκρινίζεται επίσης, ότι όσον αφορά την υποχρέωση παρακράτησης φόρου στις περιπτώσεις της περ. στ' της [παρ.2 του άρθρου 12](#) τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην εγκύκλιο [ΠΟΛ.1120/25.4.2014](#).

Επειδή, σύμφωνα με τη **ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018**, δίνονται επιπλέον διευκρινίσεις σχετικά με την φορολόγηση των ελευθέρων επαγγελματιών ως εξής:

«Θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος»

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων 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 άρθρου αυτού.

2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ήτοι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν.2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Επίσης, στην ίδια εγκύκλιο γίνεται ενδεικτική αναφορά σε επαγγέλματα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.

3. Επίσης, όπως διευκρινίσθηκε με το ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ 2018 έγγραφό μας (ΑΔΑ Ψ72Η46ΜΠ3Ζ-ΒΔΕ), το επάγγελμα του φωτορεπόρτερ-φωτοειδησεογράφου ως συναφές με αυτό του δημοσιογράφου υπάγεται και αυτό στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

4. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι στα ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 υπάγονταν και αυτά του συγγραφέα και δικολάβου καθώς και επαγγέλματα που η διοίκηση είχε κάνει δεκτό ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως αυτά του αρχαιολόγου, προπονητή, εργοφυσιολόγου, εργοθεραπευτή, γραφίστα, τραγουδιστή, συνθέτη, δισκογράφου, διατροφολόγου, συντηρητή αρχαιοτήτων, μουσικοσυνθέτη, επιμελητή - διορθωτή κειμένων, νοσηλεύτριας ή αποκλειστικής νοσοκόμας. Συνεπώς και τα επαγγέλματα αυτά δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, φορολογούμενοι που αποκτούν εισόδημα από κύρια ή δευτερεύουσα επιχειρηματική δραστηριότητα που έχει την εμπορική ιδιότητα δεν μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. 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 εγκυκλίου, 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. Τέλος, στις περιπτώσεις φορολογουμένων που σύμφωνα με τα παραπάνω δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, αλλά παρόλα αυτά έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και η αρμόδια ΔΟΥ δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς τους περί ένταξής τους στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, δύναται να επανέλθουν υποβάλλοντας σχετική τροποποιητική δήλωση χωρίς πρόστιμα και τόκους. Φορολογούμενοι που εμπίπτουν στις περιπτώσεις που αναφέρονται και για τους οποίους έχει ολοκληρωθεί η εκκαθάριση μπορούν να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ),ορίζεται ότι:

1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.4174/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου.

Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1026/2014, Καθορισμός δικαιολογητικών για πίστωση φόρου αλλοδαπής (αρθ.9 ν.4172/2013, αρθ.16 ν.4174/2013), ορίζεται ότι:

1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του [άρθρου 9](#) του ν.4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή.

Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν.[1497/1984](#) ([ΦΕΚ Α188/27-11-1984](#))], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1067/2015, Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 9

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

[.....]

3.Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Σλοβενίας, Νόμος υπ' αριθ. 3084/2002 (ΦΕΚ 318/16-12-2002), ορίζεται ότι:

Άρθρο 14

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή άλλων δραστηριοτήτων ανεξάρτητου χαρακτήρα φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος εκτός εάν διατηρεί κατά συνήθη τρόπο καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος με σκοπό την άσκηση των δραστηριοτήτων του. Εάν διατηρεί μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Κράτος αλλά μόνο κατά το ποσό που αποδίδεται σ' αυτήν την καθορισμένη βάση.

2. Ο όρος «επαγγελματικές υπηρεσίες» περιλαμβάνει, ιδιαίτερα, ανεξάρτητες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες καθώς επίσης και τις ανεξάρτητες δραστηριότητες ιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.

Άρθρο 23

ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Αν κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αναγνωρίζει:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος,

β) ως έκπτωση από φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση, όμως, και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έκρινε ότι ο προσφεύγων δε δύναται να φορολογηθεί ως έχων σχέση εξαρτημένης εργασίας, σύμφωνα με την διάταξη της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, θεωρώντας ότι διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του καθόσον, έχει προβεί σε έναρξη εργασιών και στη Σλοβενία.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Α.Α.Δ.Ε.:

- ο προσφεύγων στις 23/09/2019 προέβη σε έναρξη εργασιών με αντικείμενο (κύρια δραστηριότητα) «Υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε θέματα οικονομικής διαχείρισης (εκτός θεμάτων φορολογίας νομικών προσώπων)» ΚΑΔ 70.22.12.00. Δηλώθηκαν επίσης ως δευτερεύουσες δραστηριότητες οι κάτωθι:

- Υπηρεσίες παροχής χρηματοοικονομικών συμβούλων, ΚΑΔ 66.19.91.00,

- Υπηρεσίες οικονομικού ελέγχου, ΚΑΔ 69.20.10.00 και

- Υπηρεσίες λογιστή για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και φορολογικών δηλώσεων, ΚΑΔ 69.20.22.01

Οι ως άνω δραστηριότητες, με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν.2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα (οικονομολόγοι, σύμβουλοι επιχειρήσεων, λογιστές, φοροτέχνες) και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/12.02.2015 οι σχετικές αμοιβές, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση στ' του άρθρου 12 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013).

- Διεύθυνση άσκησης της δραστηριότητας ορίστηκε η διεύθυνση κατοικίας του, επί της οδού

- Επιπλέον δεν απέκτησε παράλληλα εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α΄ έως ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε τρεις (3) Συμβάσεις Παροχής Ανεξαρτήτων Υπηρεσιών Ορισμένου Χρόνου μεταξύ του ιδίου και της εταιρείας «.....», η οποία εδρεύει στο οδός αρ. Η πρώτη σύμβαση αφορά χρονική περίοδο από 01/10/2019 έως 30/09/2020, η δεύτερη αφορά χρονική περίοδο από 01/10/2020 έως 30/09/2021 και η τρίτη αφορά χρονική περίοδο από 01/10/2021 έως 30/09/2022. Οι προαναφερόμενες συμβάσεις προβλέπουν μεταξύ άλλων:

1. Αντικείμενο: η παροχή οικονομικών και διοικητικών συμβουλευτικών υπηρεσιών στα γραφεία της εταιρείας στη Σλοβενία (δραστηριότητα που σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/12.02.2015, εντάσσεται στα επαγγέλματα τα οποία φορολογούνται με τις διατάξεις της περ. στ΄ του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013) [.....]

3. Τόπος παροχής υπηρεσιών: οι εγκαταστάσεις της εταιρείας ή όπου αλλού κρίνεται απαραίτητο στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή.

4. Αμοιβή: είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000,00 €), πλέον του τυχόν αναλογούντος ΦΠΑ.

Συνεπώς το συνολικό δηλωθέν ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος στην ημεδαπή, ύψους 20.000,00 ευρώ (κωδ. 425), προέρχεται από την επιχείρηση «.....», που λαμβάνει τις υπηρεσίες του βάσει έγγραφης σύμβασης παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει προβεί σε έναρξη εργασιών στη Σλοβενία, με έδρα επί της οδού αριθμός στη της, επιπλέον προσκόμισε σχετικά με το εισόδημά του της αλλοδαπής, τα κάτωθι:

α) Φωτοτυπικό αντίγραφο της από 14/10/2019 Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών (“Service Agreement”) μεταξύ του ιδίου και της εταιρείας, άνευ μετάφρασης, από την οποία προκύπτει μεταξύ άλλων, η διάρκεια συμφωνίας (από 14/10/2019 έως 14/10/2021), το αντικείμενο (συμβουλευτικές και άλλες εξειδικευμένες υπηρεσίες), καθώς και ο τόπος και ο χρόνος της παροχής υπηρεσιών (..στον τόπο των εγκαταστάσεων του παρόχου υπηρεσιών, στις εγκαταστάσεις της στο Μαρούσι, Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο μέρος, στην Ελλάδα ή/και στο εξωτερικό, ...).

β) Φωτοτυπικά αντίγραφα των εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς τη Σλοβενίας το έτος 2020, ήτοι των:/2020 συνολικής αξίας 1.000,00 ευρώ,/2020 συνολικής αξίας 8.000,00 ευρώ,/2020 συνολικής αξίας 1.000,00 ευρώ,/2020 συνολικής αξίας 1.000,00 ευρώ,/2020 συνολικής αξίας 1.000,00 ευρώ.

γ) Φωτοτυπικό αντίγραφο, με επίσημη μετάφραση από τη σλοβενική γλώσσα και με επισημείωση της Σύμβασης της Χάγης, βεβαίωσης της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτήθηκε στη Δημοκρατία της Σλοβενίας το έτος 2020, από δραστηριότητες ανέρχεται σε 10.428,10 ευρώ και ο φόρος που καταβλήθηκε σε 1.861,31 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν τούτων συνάγεται ότι πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια, προκειμένου το εισόδημα του προσφεύγοντος από τη δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης στην Ελλάδα, κατά το φορολογικό έτος 2020, να υπαχθεί στις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση σ' του άρθρου 12 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) και να φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα εισοδήματος από μισθωτή εργασία, ενώ παράλληλα το αποκτηθέν εισόδημα του στην αλλοδαπή, αποτελεί «καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλοδαπής» (κωδ. 411), με μείωση του καταβλητέου φόρου εισοδήματος, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (κωδ. 653), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 του ΚΦΕ.

Ως προς την έντοκη επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.4174/2013: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 16 του ν.4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01/01/2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 14/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (εισοδήματα 01/01/2020 – 31/12/2020), από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και νομιμότοκης επιστροφής, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη του Τμήματος Επανεξέτασης Α2
ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.