



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17 /11 / 2022

Αριθμός απόφασης: 3681

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440)

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αρ. ειδοποίησης/15-06-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Α.Α.Δ.Ε. με βάση τη 2^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Α.Α.Δ.Ε. με βάση τη 2^η τροποποιητική δήλωση, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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 με αρ. ειδοποίησης/15-06-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, με βάση τη 2^η τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης/2022), της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε **πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 320,13€**.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε στις **03-09-2021** την με αριθμό 2^η τροποποιητική δήλωση, δηλώνοντας στους κωδικούς 425: «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» 18.700,88 ευρώ και 401: «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 18.500,24 ευρώ, προσκομίζοντας ταυτόχρονα, για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, τα δικαιολογητικά προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του Ν.4172/2013. Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου, το τμήμα εισοδήματος επικοινωνήσε την **01-06-2022** με τον προσφεύγοντα προκειμένου να διορθώσει την **ασυμφωνία της δηλωθείσης έδρας (.....)** με τη δηλωμένη κύρια κατοικία, όπως **δηλώθηκε στον πίνακα 5 του εντύπου Ε1 (.....)**, έτσι ώστε να μην προβεί σε οίκοθεν τροποποιητική δήλωση. Ο προσφεύγων, μέσω του λογιστή του, επισκέφθηκε τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων την **08-06-2022** με αίτημα την εκπρόθεσμη διόρθωση της έδρας της ατομικής του επιχείρησης και τα αντίστοιχα δικαιολογητικά με ημερομηνία μεταβολής **01/01/2016**. Το αίτημα δεν έγινε δεκτό, καθώς σύμφωνα με την από 26/07/2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, δεν προσκομίστηκαν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβαλλόμενη υπ' αρ. /15-06-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και τροποποίηση της παραπάνω πράξης καθώς και την επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2020, βάσει των διατάξεων της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

«*Η πραγματικότητα είναι ότι η έδρα μου (και κατοικία μου) βρίσκεται στην οδό (2^{ος}*

όροφος-Πίνακας 5 του εντύπου Ε1) στους Αγίους Αναργύρους, προ του έτους 2016 σε κατοικία η οποία παραχωρείται από τη μητέρα της συζύγου μου (...), προς την κόρη της (...) [...]. Η έδρα η οποία φαίνεται στο Μητρώο της ΔΟΥ είναι η (Πίνακας 1 Εντύπου Ε1 – Ισόγειο), στην οποία μένει η μητέρα μου (...) και το κατέχει με επικαρπία.».

Ως προς την τεκμηρίωση αυτού προσκομίζονται: **1.** Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προγενέστερων ετών, **2.** Ε2 φορολογικών ετών 2016-2020 με τα οποία παραχωρεί η πεθερά του προσφεύγοντος στην κόρη της το ποσοστό της επί της οικείας στην οδό, **3.** Ε1 φορολογικών ετών 2016-2020 της μητέρας του προσφεύγοντος όπου διεύθυνση κατοικίας αναφέρεται η οδός, **4.** Βεβαίωση ΔΕΔΔΗΕ από την οποία προκύπτει ότι ο αριθμός παροχής στην οδό εκδίδεται στο όνομα της συζύγου του, **5.** Λογαριασμούς ΔΕΗ από τους οποίους προκύπτει ότι ο αριθμός παροχής στην οδό εκδίδεται στο όνομα του αδερφού του προσφεύγοντος, **6.** Κατάσταση συμφωνητικών από το TAXISNET, **7.** Σώματα συμβάσεων ανάθεσης έργου. **8.** Έντυπο Δ211 - Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης στο οποίο ο προσφεύγων δηλώνει αναδρομικά (από 01/01/2016) τη μεταφορά της έδρας του στην οδό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12, του Ν.4172/2013 (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, 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. 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: ΚΦΕ- Περί κατηγοριών εισοδημάτων βάσει α.12 Ν.4172/13 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1109/2017: ΚΦΕ – 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 (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. [...]

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 περίπτωση 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 παρ.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, στο Εγχειρίδιο Παροχής Υπηρεσιών που εκδόθηκε από την ΑΑΔΕ τον Μάιο του 2019 στο κεφάλαιο «ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΝΗΘΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ, ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤ. ΣΤ' ΤΗΣ ΠΑΡ.2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν.4172/2013» στο ενδεικτικό παράδειγμα υπ' αρ.1 ορίζεται πως: «Φορολογούμενος, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους, ασκούσε εκ νέου την επιχειρηματική του δραστηριότητα, μέσω μισθωμένης επαγγελματικής στέγης διαφορετικής από την κατοικία του. Ο φορολογούμενος δε δήλωσε εμπρόθεσμα τη μεταβολή της έδρας του, με αποτέλεσμα στο νέο φορολογικό έτος να εμφανίζεται ότι ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα για κάποιο διάστημα, μέσω της προηγούμενης μισθωμένης επαγγελματικής στέγης και για το υπόλοιπο διάστημα του φορολογικού έτους, μέσω της κατοικίας του. Υπάγεται στις διατάξεις της περίπτ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013;

Ναι, εφόσον τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της διάταξης και, εφόσον προηγουμένως, δηλωθεί αναδρομικά (από την 1η Ιανουαρίου του νέου φορολογικού έτους) και υπό τις κυρώσεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν.4174/2013 – Α'170), η μεταβολή της έδρας του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο φορολογούμενος.».

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο (Τaxis-Μητρώο) της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων στις 13/10/2010 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες εκτιμητή, πραγματογνώμονα ασφαλίσεων, δηλώνοντας ως έδρα την κατοικία του στην οδό Στην υπ' αριθ. 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας

εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 που υπέβαλε στις 30-07-2021, αλλά και στην υπεύθυνη δήλωση του Άρθρου 8 Ν.1599/1986 που κατέθεσε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δηλώνει ως κύρια κατοικία αυτή επί της οδού

Επειδή, με την από 25/07/2022 Έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι: «Επειδή, ο προσφεύγων κατά την προσέλευσή του στις 08.06.2022 στην ΔΟΥ δεν προσκόμισε τα πλήρη δικαιολογητικά προκειμένου ο έλεγχος να κάνει δεκτό το αίτημα για αλλαγή της έδρας. Επειδή, από τα δικαιολογητικά που προσκομίζει ο φορολογούμενος ήτοι δήλωση έναρξης και κατάσταση συμφωνητικών παροχής υπηρεσιών προκύπτει πως η δηλωθείσα έδρα είναι η»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται, μεταξύ άλλων, το από 01/10/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και του ιδίου, καθώς και την από 17/01/2014 κατάσταση συμφωνητικών Δ' τριμήνου 2013 η οποία δηλώθηκε από την ως άνω εταιρεία, από τα οποία προκύπτει ότι η διεύθυνση της έδρας του προσφεύγοντος είναι η οδός

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/07/2022 Έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη τα νέα στοιχεία, επιβεβαιώνει ότι η έδρα του προσφεύγοντος είναι η

Επειδή, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης, συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις και τα κριτήρια για να υπαχθεί ο προσφεύγων στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και, συνεπώς, να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την εκ νέου εκκαθάριση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για το εν λόγω φορολογικό έτος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Επανεξέτασης Α1**

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ

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.