



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/06/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1609

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 από 28/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατά της με αριθμό πρωτ...../2019 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλαμαριάς, επί της με αριθμό πρωτ...../2018 αίτησης-τροποποίησης δήλωσης φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, απορρίφθηκε η με αρ., δήλωση με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 5.525,64 € ευρώ. Η ως άνω επιφύλαξη αφορούσε τη φορολόγηση του εισοδήματός του από παροχή υπηρεσιών ως πολιτικού μηχανικού προς την εταιρεία, με ΑΦΜ, δυνάμει ιδιωτικού συμφωνητικού, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει της περ. στ' της περ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμ. πρωτ./2018 αίτηση- τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 308, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε., ύψους 51.363,93 €, διαγράφοντας ταυτόχρονα τα ποσά που είχε δηλώσει στους κωδικούς 425: «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» ύψους 60.699,12 ευρώ και 401: «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ύψους 51.363,93 ευρώ της υπ' αρ./2018 αρχικής του δήλωσης. Επίσης, στις 13/12/2018, προέβη σε δήλωση μεταφοράς έδρας της επιχείρησής του (.....,), στη διεύθυνση της κατοικίας του (.....). Η Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς 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 διεύθυνση κατοικίας του (.....), όπως δηλώθηκε στον πίνακα 5 του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας αρχικής δήλωσης, δεν ταυτίζεται με τη διεύθυνση της επαγγελματικής του δραστηριότητας (.....).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της με αριθμ. πρωτ./2019 αρνητικής πράξης της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αναδρομική ισχύς της μεταφοράς επαγγελματικής έδρα – το δικαίωμα στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.
2. Συγγνωστή νομική πλάνη.
3. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας.

Ως προς τους άνω ισχυρισμούς επισημαίνουμε τα εξής :

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 ΕΞ 2018/27-07-2018**: «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 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».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. **Δ12 1027881 ΕΞ 2015/27.2.2015** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα *“Μεταβολή επαγγελματικής εγκατάστασης φυσικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και υπάγονται στις διατάξεις της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013”*: «1. Με το με αρ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015 έγγραφό μας, τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 χρησιμοποιούσαν ως έδρα την κατοικία τους χωρίς να δηλώσουν την εν λόγω μεταβολή στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μπορούσαν να υποβάλλουν μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης μέχρι και 20.02.2015 χωρίς την επιβολή κυρώσεων του ν.4174/2013. 2. Με την παρούσα η ανωτέρω προθεσμία παρατείνεται μέχρι 31.3.2015».

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.

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, ελεύθερος επαγγελματίας (πολιτικός μηχανικός) στη, παρείχε τις υπηρεσίες του στην εταιρεία με την επωνυμία «» δυνάμει του από 01-01-2017 ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, για την υλοποίηση του έργου: «.....». Σύμφωνα με τη σχετική βεβαίωση αμοιβών της εταιρείας, ο προσφεύγων εισέπραξε για το 2017 το ποσό των 51.363,93€, για το οποίο ζητά να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, ο προσφεύγων στις 09/06/2004 υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με έδρα την κατοικία του επί της οδού, και κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών, υπηρεσίες μηχανικού για οικοδομικά, ενεργειακά και συγκοινωνιακά έργα. Κατόπιν στις 13.12.2018 προέβη σε μεταφορά της έδρας της επιχείρησής του στην νέα διεύθυνση της κατοικίας του (....., Τ.Κ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ενώ πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ' παρ. 2 αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) και δεν έχει εμπορική ιδιότητα, το γεγονός ότι η επαγγελματική του εγκατάσταση, επί της οδού στη, ως αυτή δηλώθηκε κατά την έναρξη της επαγγελματικής του δραστηριότητας διαφέρει από την κατοικία του επί της οδού, στο, ως αυτή δηλώθηκε στον Πίνακα 5 του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας υπ' αρ./2018 αρχικής, με επιφύλαξη, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, έχει ως αποτέλεσμα να μην ικανοποιείται μια εκ των βασικών προϋποθέσεων που θέτει το ως άνω άρθρο του Ν. 4172/13, προκειμένου αυτός να φορολογηθεί ως μισθωτός.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί συγγνωστής νομικής πλάνης, αβασίμως προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι, από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, σαφώς προκύπτει, ότι προκειμένου να φορολογηθεί το ακαθάριστο εισόδημα, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, απαιτείται μεταξύ άλλων το φυσικό ή νομικό πρόσωπο να μη διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του. Επειδή, επιπροσθέτως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων και το από 2/10/2018 τιμολόγιο της Δ.Ε.Η. για την περίοδο κατανάλωσης 14/07/2018-26/09/2018, που αφορούσε σε ακίνητο της κατοικίας του επί της οδού, αποστάλθηκε στη διεύθυνση στην Επειδή, η από 13/12/2018 εκπρόθεσμη δήλωση του προσφεύγοντος για τη μεταφορά της έδρας του, στη διεύθυνση της κατοικίας του, δεν αποδεικνύει ότι πράγματι λειτουργούσε η ατομική του επιχείρηση στο χώρο της κατοικίας του.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./28.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2017 : Χρεωστικό: 5.525,64€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.