



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29.2.2024

Αριθμός απόφασης: 540

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου , κατά της από και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022, με βάση την υπ' αριθ. 1^η

τροποποιητική δήλωση, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό χρεωστικό ποσό 4.733,71 €, έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 3.270,67 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Ρόδου έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθ. 12 του ν.4172/2013 (μπλοκάκι) και να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, αφού η έδρα της επαγγελματικής εγκατάστασης είναι ίδια με την κύρια κατοικία όπου διαμένει και φιλοξενείται από τη μητέρα του,

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 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.»

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 (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 ΠΟΛ.1029/2018 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.», ορίζεται ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, 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 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.

2. Με την ΠΟΛ.1109/2017 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία κ.λ.π.) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 δεν επιβάλλονται περιορισμοί ως προς την έδρα των φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ως άνω αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα ή οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.»

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 ΚΦΔ:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο (Taxis-Μητρώο) της ΑΑΔΕ ο προσφεύγων στις προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής νομικών συμβουλών», η οποία ανήκει στα πρώην ελευθέρια επαγγέλματα, δηλώνοντας ως έδρα την κατοικία του επί της οδού

Επειδή ο προσφεύγων δήλωσε στον πίνακα Γ1 «Σύνολο ενοικίων που καταβλήθηκαν» του Εντύπου Ε3 «Κατάσταση Οικονομικών στοιχείων» του έτους 2022 ως διεύθυνση εγκατάστασης περίοδο μίσθωσης 1.1.2022-31.12.2022, όνομα εκμισθωτή και ετήσιο μίσθωμα 106,56€ η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 12 παρ. στ' του ν.4172/2013 και ειδικότερα η ταύτιση της διεύθυνσης έδρας της επαγγελματικής εγκατάστασης με την διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων στη δήλωση εισοδήματος (Ε1) φορολογικού έτους 2022 δηλώνει ότι φιλοξενείται από τη μητέρα του,, σε κατοικία επιφανείας 150 τ.μ..

Επειδή, σύμφωνα με το έντυπο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προκύπτουν τα εξής:

- από την Πράξη ΕΝΦΙΑ έτους 2023 της προκύπτει ότι όντως διαθέτει ένα και μόνο διαμέρισμα επιφανείας 150 τ.μ. με διεύθυνση
- έχει κατατεθεί η υπ' αριθ. δήλωση μίσθωσης της μητέρας του προσφεύγοντος, όπου δηλώνει ότι εκμισθώνει στον προσφεύγοντα μέρος της κατοικίας της επιφ. 9 τ.μ. από το σύνολο των 150 τ.μ., που βρίσκεται στη διεύθυνση για την άσκηση δραστηριότητας ως νομικός, με μηνιαίο μίσθωμα 8,88€.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων προσκομίζει την υπ' αριθ. βεβαίωση διεύθυνσης ακινήτου της Πολεοδομίας του Δήμου, σύμφωνα με την οποία η οδός του ακινήτου όπου βρίσκεται η κύρια κατοικία του και η επαγγελματική του εγκατάσταση, έχει αλλάξει διαχρονικά διάφορες ονομασίες, από και στη συνέχεια σε

Επειδή, από τ' ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι ταυτίζεται η κύρια κατοικία του προσφεύγοντος, όπου φιλοξενείται από τη μητέρα του, με τη διεύθυνση έδρας της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, επίσης από τα στοιχεία αντλήθηκαν από την Υπηρεσία μας α) από το σύστημα βεβαιώσεων αποδοχών της ΑΑΔΕ, β) το σύστημα my data και γ) την από Σύμβαση

Παροχής Υπηρεσιών μεταξύ του προσφεύγοντος και της εδρεύουσας στις ΗΠΑ επιχείρηση με την επωνυμία προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρέχει νομικές υπηρεσίες σε τρία (3) νομικά πρόσωπα, ενώ, σε κάθε περίπτωση, ποσοστό άνω του εβδομήντα πέντε (75%) του ακαθάριστου εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα νομικά αυτά πρόσωπα.

Συνεπώς, 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 όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κάνει δεκτή την τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος και προβεί σε νέα εκκαθάριση ώστε το εισόδημά του να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την εκ νέου εκκαθάριση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για το εν λόγω φορολογικό έτος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.