



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.2.2024

Αριθμός απόφασης: 509

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά της με αρ. δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 με αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προέκυψε ποσό επιστροφής για τον προσφεύγοντα 798,01€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Όπως προκύπτει από το υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας την με αριθμ..... Δήλωση Έναρξης εργασιών με αντικείμενο εργασιών και έδρα

Την, υπέβαλε αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, συνοδευόμενη από την Κατάσταση Οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική Δραστηριότητα (έντυπο Ε3) 2022, οι οποίες έλαβαν τον αρ. καταχώρησης από το σύστημα της ΑΑΔΕ. Η ως άνω δήλωση εκκαθαρίσθηκε και εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορ. έτους 2022 βάσει της οποίας προέκυψε ποσό επιστροφής για τον προσφεύγοντα 798,01€ .

Εν συνεχεία την, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. (.....) αίτημα - Δήλωση με επιφύλαξη προς το Τμήμα Γ'- Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με συνημμένες τις τροποποιητικές δηλώσεις Ε1 και Ε3 φορολογικού έτους 2022 προσκομίζοντας μεταξύ άλλων α) Σύμβαση Παροχής υπηρεσιών ορισμένου χρόνου με την εταιρεία, β) Βεβαίωση εργοδότη για Σύμβαση Παροχής υπηρεσιών ορισμένου χρόνου και γ) αντίγραφο Αποδεικτικού Σύμβασης από ΕΦΚΑ και ζητώντας να γίνει νέα εκκαθάριση, με την υπαγωγή του εισοδήματός του, που αφορά παροχή υπηρεσιών προς την εταιρεία, σε φορολόγηση με την κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών και όχι ως ασκών εμπορική επιχείρηση, καθώς έχει τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έχει σύμβαση έργου με μόνο έναν εργοδότη.
- Δεν υπήρχε παράλληλα εισόδημα από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα, γιατί τα εισοδήματά του έλαβαν χώρα σε διαφορετική χρονική περίοδο.

Το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος απορρίφθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθμ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2022.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και να φορολογηθεί ως μισθωτός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 §2 περ. στ' του ν.4172/2013 .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013 « Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», ορίζεται ότι:

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, 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 στην ΠΟΛ. 1047/12.2.2015, με θέμα: «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013», αναφέρεται 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 παρ. 3α του άρθρου 10 του ΚΦΔ , όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές

των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.» στο φορολογικό έτος δεν μπορεί να δηλωθεί στο έντυπο Ε3 εάν προηγουμένως δεν έχει δηλωθεί στο Τμήμα Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. «

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων έχει συνάψει την από σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία, λόγω της οποίας υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας την με αριθ. Δήλωση Έναρξης εργασιών με αντικείμενο εργασιών με έδρα

Με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την υπαγωγή του εισοδήματός του, που αφορά παροχή υπηρεσιών προς την εταιρεία, σε φορολόγηση με την κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών και όχι ως ασκών εμπορική επιχείρηση ισχυριζόμενος ότι έχει τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, καθόσον :

- Έχει σύμβαση έργου με μόνο έναν εργοδότη.
- Δεν υπήρχε παράλληλα εισόδημα από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα, γιατί τα εισοδήματά του έλαβαν χώρα σε διαφορετική χρονική περίοδο.

Επειδή όπως ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 12 §2 περ. στ' του ν.4172/2013 και τη σχετική διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1047/12.2.2015 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, να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, είναι η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS της ΑΑΔΕ, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης αλλά και μέχρι σήμερα η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας του προσφεύγοντος είναι διαφορετική από τη δ/νση κατοικίας του και ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι τιθέμενες από τις ως άνω διατάξεις προϋποθέσεις για να φορολογηθεί ως μισθωτός.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αρ. δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Ως η με αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Τελικό Πιστωτικό ποσό 798,01 ευρώ

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

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

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.

