



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-02-2024

Αριθμός απόφασης: 392

**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 υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **03/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, περιοχή, ΤΚ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/19-10-2023 (αρ. δήλωσης) **Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022**, της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Αγίου Νικολάου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **03-11-2023** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης/19-10-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με βάση τη 1^η τροποποιητική δήλωση άρθ. 32 ΚΦΔ (αρ. δήλωσης/2022), της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους **4.682,10€**, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού 2.366,09€ της αρχικής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε στις **09-06-2023** την με αριθμό **αρχική δήλωση**, δηλώνοντας στον κωδικό 307 ποσό 19.619,00 € προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του Ν.4172/2013. Το εν λόγω εισόδημα αφορούσε παροχή, βάσει σύμβασης παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών που είχε συνάψει με την εταιρεία

Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου, η Φορολογική Διοίκηση κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ εξέδωσε, κατόπιν τροποποίησης της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2022, την προσβαλλόμενη με αριθ. δήλωσης/2022 **πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου**, φορολογικού έτους 2022, δια της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το ποσό των **4.682,10 ευρώ**, μετά την προσθήκη στον κωδικό 425: «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» 24.468,00 ευρώ και στον κωδικό 401: «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 19.619,00 ευρώ, με το αιτιολογικό ότι δεν προκύπτει ότι διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση ίδια με την κατοικία του για χρονικό διάστημα επτά μηνών (01/06/2022-31/12/2022).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης καθώς και την επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2022, βάσει των διατάξεων της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

«Στις 24.08.2020 υπέγραψα σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών με εργοδότη αλλοδαπής και έδρα την μισθωμένη κατοικία μου στην Την 01/06/2022 άλλαξα κατοικία με παράλειψη μου την αλλαγή στοιχείων διεύθυνσης. ... Στις 7.10.2022 υπέβαλα το υπ αριθμόν αίτημα για αλλαγή στοιχείων επιχείρησης με σκοπό την τροποποίηση της έδρας ατομικής μου επιχείρησης. Στο κενό 1/6/2022 έως 30/09/2023 επίσης κατοικούσαμε με την οικογένειά μου στην ως φιλοξενούμενοι του ιδιοκτήτη του σπιτιού (η οποία και το δήλωσε ως κύρια κατοικία 9 μήνες για το 2022) και δε δηλώθηκε η φιλοξενία εκ παραδρομής και από τα 2 μέρη...»

Ως προς την τεκμηρίωση αυτού προσκομίζονται: **1.** Η σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών με την εταιρεία, **2.** Αντίγραφο υποβληθείσας δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με περίοδο ισχύος 01/10/2022-30/09/2030 και **3.** Η υπ' αριθ./07-10-2022 αίτηση μεταβολής στοιχείων επιχείρησης.

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, 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 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 αιτείται να φορολογηθεί για το εισόδημα του φορολογικού έτους 2022 βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν.4172/2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο (Taxis-Μητρώο) της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων στις 02/10/2020 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα τον προγραμματισμό ηλεκτρονικών συστημάτων, δηλώνοντας ως έδρα την τότε κατοικία του στην οδό, ενώ από 01/10/2023 μεταβλήθηκε η έδρα του σύμφωνα με την υπ' αριθ./7-10-2022 υποβληθείσα αίτηση μεταβολής στοιχείων επιχείρησης στην περιοχή

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2022 ο προσφεύγων δηλώνει διεύθυνση κύριας κατοικίας και διεύθυνσης επαγγέλματος ως ακολούθως:

α) Για το διάστημα 01/01/2022-31/05/2022 κατοικούσε σε ακίνητο που είχε μισθωθεί από τη σύζυγό του στην οδό, και στην ίδια διεύθυνση διατηρούσε την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, γεγονός που προκύπτει και από τη δήλωση Ε2 του εκμισθωτή.

β) Για το διάστημα 01/10/2022-31/12/2022 κατοικούσε σε δωρεάν παραχωρημένο ακίνητο στην, κυριότητας της μητέρας της συζύγου του (πεθεράς του), γεγονός που προκύπτει και από το Ε2 της ιδιοκτήτριας, ενώ στην ίδια διεύθυνση διατηρούσε και την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

γ) Για το διάστημα 01/06/2022-30/09/2022 (4 μήνες) δεν προκύπτει η διεύθυνση κατοικίας του, ενώ διεύθυνση της επαγγελματικής του δραστηριότητας εμφανίζεται στο taxis η προηγούμενη διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διέμενε με την οικογένειά του στην περιοχή Αγ. Νικολάου, ως φιλοξενούμενος της πεθεράς του, χωρίς όμως να έχει δηλωθεί η φιλοξενία ούτε από την ιδιοκτήτρια ούτε από τη σύζυγό του.

Επειδή περαιτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα προηγούμενα έτη 2020 και 2021 είχε φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του ΚΦΕ (ως μισθωτός) δηλώνοντας την ίδια διεύθυνση κατοικίας και επαγγελματικής του έδρας επί της οδού και ουδέποτε διατηρούσε επαγγελματική έδρα διαφορετική από την κατοικία του.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων διατηρούσε την επαγγελματική του εγκατάσταση σε χώρο διαφορετικό από αυτόν της κατοικίας του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του ΚΦΕ και της θέσης της Διοίκησης

(ΠΟΛ. 1109/2017), ο ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και πρέπει να γίνει αποδεκτός, δεδομένου δε ότι συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των ανωτέρω διατάξεων, πρέπει να φορολογηθεί ως μισθωτός για το έτος 2022.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την εκ νέου εκκαθάριση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου 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.