



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1942

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕφΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕφΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, κατόπιν εκκαθάρισης της με ημερομηνία υποβολής και με αριθ. καταχώρισης δήλωσης ΦΕφΠ του οικείου φορολογικού έτους.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς πληρωμή, ύψους 1.253,21€.

Ο προσφεύγων, την προέβη σε έναρξη δραστηριότητας με ΚΑΔ 85591902 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (ΕΙΣΗΓΗΣΕΩΝ) ΣΕ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ». Έπειτα, ο προσφεύγων με την με αριθ. δήλωσή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη σε μεταβολή της ως άνω δραστηριότητάς του, με ημερομηνία μεταβολής την, έχοντας πλέον ως κύριο αντικείμενο επιχειρηματικής δραστηριότητας τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ» με νέο ΚΑΔ 85591905.

Στις κατά την υποβολή της με αριθ..... δήλωσης ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν του επετράπη από το σύστημα να συμπληρώσει τον κωδ. 017 «Έχετε κάνει έναρξη επιχειρημ. δραστηριότητας για πρώτη φορά από 1-1-2020 και μετά;» και τον κωδ. 019 «Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ.2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.» του εντύπου Ε1. Ο προσφεύγων κατόπιν τούτου απηύθυνε ηλεκτρονικό ερώτημα στην ΑΑΔΕ λαμβάνοντας επ' αυτού ενημέρωση ότι ο ΚΑΔ 85591905 δεν εμπίπτει στην ΠΟΛ.1047/2015 και ως εκ τούτου, δεν δύναται να φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ. Συνεπεία των ανωτέρω, η οικεία δήλωση ΦΕΦΠ υποβλήθηκε χωρίς την συμπλήρωση των εν λόγω κωδικών και κατόπιν εκκαθάρισής της από την αρμόδια φορολογική αρχή εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πληροί τις τρεις προϋποθέσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), προκειμένου να φορολογηθεί ως μισθωτός.
2. Το αντικείμενο των εργασιών τόσο του με ΚΑΔ 85591902 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (ΕΙΣΗΓΗΣΕΩΝ) ΣΕ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ» όσο και του με ΚΑΔ 85591905 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ» αποτελεί δραστηριότητα στην οποία πρόχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας και σε καμία περίπτωση δεν προσιδιάζει σε εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

[...]

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 τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων: «... 1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 [...] ορίζεται, ότι [...]. 2. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι το εισόδημα που αποκτά φυσικό πρόσωπο εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και για το οποίο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ως άνω διάταξη, εντάσσεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συνεπώς θα φορολογηθεί με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1047/ 12-2-2015 «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.

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1120/25.4.2014, δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη (παρ. 5 του παρόντος), οι αμοιβές, αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες (ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με το ν.2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, και προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, θεωρείται ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και συνεπώς υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/ 27-7-2018** «Εφαρμογή των διατάξεων της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος»:

«2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ήτοι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή

της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Επίσης, στην ίδια εγκύκλιο γίνεται ενδεικτική αναφορά σε επαγγέλματα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.

3. Επίσης, όπως διευκρινίσθηκε με το ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ 2018 έγγραφό μας (ΑΔΑ: Ψ72Η46ΜΠ3Ζ-ΒΔΕ), το επάγγελμα του φωτορεπόρτερ-φωτοειδησεογράφου ως συναφές με αυτό του δημοσιογράφου υπάγεται και αυτό στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

4. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι στα ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 υπάγονταν και αυτά του συγγραφέα και δικολάβου καθώς και επαγγέλματα που η διοίκηση είχε κάνει δεκτό ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως αυτά του αρχαιολόγου, προπονητή, εργοφυσιολόγου, εργοθεραπευτή, γραφίστα, τραγουδιστή, συνθέτη, διαιτολόγου, διατροφολόγου, συντηρητή αρχαιοτήτων, μουσικοσυνθέτη, επιμελητή - διορθωτή κειμένων, νοσηλεύτριας ή αποκλειστικής νοσοκόμας. Συνεπώς και τα επαγγέλματα αυτά δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1029/2018 «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» αναφέρεται ότι:

«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, ο προσφεύγων, την, προέβη σε έναρξη δραστηριότητας με ΚΑΔ 85591902 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (ΕΙΣΗΓΗΣΕΩΝ) ΣΕ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ»

Επειδή, ο προσφεύγων στο παρελθόν είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, αιτούμενος το εισόδημά του από την άσκηση δραστηριότητας, για το φορολογικό έτος 2020, να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, καθώς το βασικό μέρος των δραστηριοτήτων του αφορούσε στην παροχή υπηρεσιών (έρευνα/εισηγήσεις/εκπαιδεύσεις σε θέματα ανθρωπίνων δικαιωμάτων) στα πλαίσια της συνεργασίας του με το Συμβούλιο της Ευρώπης, που αποτελεί έναν διεθνή διακυβερνητικό οργανισμό, ο οποίος έχει την έδρα του στην αλλοδαπή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει τα κάτωθι στοιχεία σε ξένη γλώσσα:

- Φωτοαντίγραφο της σύμβασης συνεργασίας με τον αλλοδαπό φορέα, το Συμβούλιο της Ευρώπης με διάρκεια ισχύος της εν λόγω σύμβαση έως την 31/12/2021 και με δυνατότητα ανανέωσης αυτής έως την 31/12/2023
- Αναλυτική Κατάσταση παρεχόμενων υπηρεσιών
- Πιστοποιητικό Απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. ή/και τον Ειδικό Φόρο

Επειδή, η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με την με αριθ. απόφαση λόγω του ότι ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες σε αντισυμβαλλόμενη οντότητα με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.

Επειδή, ο προσφεύγων στράφηκε κατά της με αριθ. Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ασκώντας ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καλαμάτας την από προσφυγή, με την οποία αιτήθηκε την ακύρωση αυτής.

Επειδή, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Καλαμάτας με την με αριθ. Απόφασή του δέχτηκε την ανωτέρω προσφυγή.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ σε συμμόρφωση προς την ανωτέρω δικαστική απόφαση προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ για το φορολογικό έτος 2020 και εν

συνεχεία, σε εκ νέου εκκαθάριση της οικείας τροποποιητικής δήλωσης ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2020, εκδίδοντας την με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ. **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με την με αριθ. δήλωσή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη σε:

- Διακοπή της δραστηριότητας με ΚΑΔ 85591902 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (ΕΙΣΗΓΗΣΕΩΝ) ΣΕ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ» και
- Επιλογή ως κύριας δραστηριότητας, από τις και εφεξής, της δραστηριότητας με ΚΑΔ 85591905 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι στις, κατά την υποβολή της με αριθ..... δήλωσης ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, δεν του επετράπη από το σύστημα η συμπλήρωση του κωδ. 017 «Έχετε κάνει έναρξη επιχειρημ. δραστηριότητας για πρώτη φορά απόκαι μετά;» καθώς και του κωδ. 019 «Ασκείτε επιχειρ. δραστηρ. και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ.2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε.» του εντύπου Ε1.

Επειδή, ο προσφεύγων κατόπιν τούτου υπέβαλλε ηλεκτρονικό αίτημα στην ΑΑΔΕ λαμβάνοντας επ' αυτού ενημέρωση ότι ο ΚΑΔ 85591905 δεν εμπίπτει στην ΠΟΛ.1047/2015 και ως εκ τούτου, δεν δύναται να φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ.

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, η οικεία δήλωση ΦΕΦΠ υποβλήθηκε χωρίς την συμπλήρωση των εν λόγω κωδικών και κατόπιν εκκαθάρισής της από την αρμόδια φορολογική αρχή εκδόθηκε η με αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, ισχυριζόμενος, μεταξύ άλλων, ότι το αντικείμενο των εργασιών τόσο του με ΚΑΔ 85591902 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑΣ (ΕΙΣΗΓΗΣΕΩΝ) ΣΕ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΑ ΣΕΜΙΝΑΡΙΑ» όσο και του με ΚΑΔ 85591905 «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ» αποτελεί δραστηριότητα στην οποία προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας και σε καμία περίπτωση δεν προσιδιάζει σε εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή, ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο σχετικό με την δραστηριότητά του. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει:

- Ότι το εισόδημά του προήλθε από 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 προήλθε από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έλαβαν τις εν λόγω υπηρεσίες.
- Η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα
- Το τίμημα των παρεχόμενων υπηρεσιών
- Το χρονικό διάστημα που ο προσφεύγων παρείχε τις υπηρεσίες.

Ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε έγγραφες συμβάσεις έργου, του ελεγχόμενου έτους καθώς και φορολογικά παραστατικά στοιχεία εσόδων (Τ.Π.Υ.), από τα οποία να προκύπτει το τίμημα, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η περίοδος παροχής αυτών, κτλ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis, ο προσφεύγων έχει δηλώσει ως έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης την διεύθυνση της κύριας κατοικίας του, ήτοι την οδό

Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της με αριθ. υποβληθείσας δήλωσης ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2022, ο προσφεύγων φιλοξενείται από τον ο οποίος έχει παραχωρήσει στον προσφεύγοντα 20 τ.μ. επί μονοκατοικίας στην οδό

Επειδή, ως διευκρινίστηκε στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 της ΠΟΛ.1047/ 12-2-2015 η υπαγωγή στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του αρ. 12 του Ν. 4172/2013 καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενουμένων μόνο εφόσον προκύπτει **τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή**. Σε αντίθεση με τα παραπάνω, από τα στοιχεία του εντύπου Ε2 φορολογικού έτους 2022 του παραχωρητή, προκύπτει ότι αυτός **δεν έχει δηλώσει τεκμαρτό μίσθωμα για την φιλοξενία του προσφεύγοντος**.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1047/ 12-2-2015 και άρα ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε την με αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ για το φορολογικό έτος 2022.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της με αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΦΕΦΠ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. **ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2022

Ποσό πληρωμής: 1.253,21€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022 (ΑΧΚ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. **ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

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.