



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 24 /2021**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
Β' ΤΜΗΜΑ  
Συνεδρίαση της 9<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 2021**

**ΣΥΝΘΕΣΗ:**

**Πρόεδρος :** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Βασίλειος Καραγεώργος, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Παναγιώτα –Ελευθερία Δασκαλέα –Ασημακοπούλου, Ευστράτιος Ηλιαδέλης, Ιωάννης Αλεξανδράκης και Νικόλαος Πατηνιώτης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητές :** Αντώνης Παπαγεωργίου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους και Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμες άνευ ψήφου).

**Αριθμός Ερωτήματος:** : Το υπ' αριθμό πρωτ. ΔΕΛ ΙΑ 1135627 ΕΞ 2020/ 20/11/ 2020 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης- Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα ΙΑ Μητρώου και Εικόνας Φορολογουμένων).

**Περίληψη ερωτήματος:** *Εάν : α) η δοθείσα από τον Οργανισμό Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών (Ο.Α.Ε.Ε.) και νυν Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (e-Ε.Φ.Κ.Α) ερμηνεία της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του π.δ. 258/2005 (Α' 316), ότι η προσθήκη επαγγελματικής δραστηριότητας συνιστά νέα έναρξη ασκήσεως επαγγέλματος, οπότε η υποβολή της βεβαιώσεως ασφαλίσεως αποτελεί απαραίτητο συνυποβαλλόμενο δικαιολογητικό για την ολοκλήρωση της*

μεταβολής δραστηριότητας, είναι νόμιμη και δεσμευτική για την Φορολογική Διοίκηση και β) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να καταργήσει το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογικού Μητρώου του Υπουργείου Οικονομικών με το οποίο δόθηκαν σχετικές οδηγίες στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και από τα στοιχεία τα οποία συγκροτούν το σχετικό φάκελο, προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα:

1. Με το ΔΙΑΣΦ/Φ24/2/7966/26.01.2010 έγγραφό του ο Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών επικαλούμενος προβλήματα εισφοροδιαφυγής, ζήτησε από την ερωτώσα υπηρεσία να ενημερώσει τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.), ώστε σε κάθε μεταβολή επαγγελματικής δραστηριότητας η οποία αφορά υπόχρεους ασφαλίσεως στον Οργανισμό να προσκομίζεται από τον υπόχρεο βεβαίωση από τις υπηρεσίες του Ο.Α.Ε.Ε.. Με το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογικού Μητρώου δόθηκαν οδηγίες στις Δ.Ο.Υ., κατά τη μεταβολή εργασιών, ως προς την δραστηριότητα, να συνυποβάλλεται από τους υπαχθέντες επιτηδευματίες στην ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. η σχετική βεβαίωση ασφαλίσεως.
2. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να απλουστεύσει τις διαδικασίες Μητρώου και να μειώσει τα δικαιολογητικά τα οποία επιβαρύνουν τις σχετικές διαδικασίες, κατά την έναρξη, μεταβολή και διακοπή εργασιών ζήτησε από το Υπουργείο Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας να της γνωρίσει τη ρητή διάταξη νόμου η οποία δεσμεύει τις Δ.Ο.Υ. να μην παραλαμβάνουν δήλωση μεταβολής ως προς την δραστηριότητα εάν δεν συνοδεύεται από σχετική βεβαίωση του Ε.Φ.Κ.Α..
3. Με το ΔΙΑΣΦ/Φ24/16/494847/20-03-2013 έγγραφό του ο Ο.Α.Ε.Ε. υποστήριξε ότι κάθε μεταβολή, όπως η προσθήκη νέας κύριας ή δευτερευούσης δραστηριότητας δύναται να συνιστά για τον Οργανισμό νέα έναρξη δραστηριότητας κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του π.δ. 258/2005, οπότε και εμμένει στην άποψη ότι θα πρέπει να ζητείται από τη Δ.Ο.Υ. βεβαίωση του Ο.Α.Ε.Ε.. Επιπλέον με το προαναφερθέν έγγραφο αναφέρει ότι η ίδρυση υποκαταστήματος σε υποχρεωτική

περιοχή ασφαλίσεως, όταν η έδρα βρίσκεται σε περιοχή με ειδικά και πληθυσμιακά -ισοδηματικά κριτήρια, συνιστά, σύμφωνα με το πνεύμα της προαναφερθείσης διατάξεως, νέα έναρξη, εφόσον γεννάται για πρώτη φορά υποχρέωση του επαγγελματία υπαγωγής του στην ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε..

4. Μετά τη σύσταση του Ε.Φ.Κ.Α. και την ένταξη του Ο.Α.Ε.Ε. σε αυτόν, οι περιφερειακές υπηρεσίες του χορηγούν την προβλεπόμενη σχετική βεβαίωση στους ασφαλισμένους οι οποίοι υπάγονται στην ασφάλιση του πρώην Ο.Α.Ε.Ε. μόνο στην περίπτωση κατά την οποία είναι ταμειακά ενήμεροι, ως προς τις οφειλές τους σε αυτόν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργούνται προβλήματα στην ολοκλήρωση της διαδικασίας ενάρξεως ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας ή μεταβολής για προσθήκη κωδικού αριθμού δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.) στη Δ.Ο.Υ. στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι ασφαλιστικά ενήμερος, γεγονός το οποίο κατά την ερωτώσα υπηρεσία παρεκκλίνει των διατάξεων των άρθρων 4 και 7 της ΠΟΛ.1006/2013 (Β' 19/2014).

5. Με τα ΔΕΛ Ε 1102084 ΕΞ 2017/04.07.2017 και ΔΕΛ Ε 1185131 ΕΞ 2017/07.12.2017 έγγραφα της υπηρεσίας στο πλαίσιο της μείωσης των διοικητικών βαρών, κατόπιν προτάσεως του Ο.Ο.Σ.Α., προτάθηκε στον Ε.Φ.Κ.Α. η ηλεκτρονική διάθεση των στοιχείων επιτηδευματιών τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις του ν.4387/2016 με σκοπό την ενημέρωσή του. Με το ΕΜΠ Γ10/05.04.2019 έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. ζητήθηκε η άντληση των στοιχείων Μητρώου μέσω ηλεκτρονικών υπηρεσιών («web services»). Στο εν λόγω αίτημα δόθηκε θετική απάντηση και από τις δύο ερωτηθείσες υπηρεσίες.

6. Περαιτέρω, με το ΔΕΛ Ε 1110497 ΕΞ 2019/02-08-2019 έγγραφο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων προς τον Διοικητή του Ε.Φ.Κ.Α. για την καλύτερη εξυπηρέτηση των υπηρεσιών τους, οι οποίες απευθύνουν μεμονωμένα αιτήματα για χορήγηση στοιχείων φορολογουμένων που καταχωρίζονται στο Φορολογικό Μητρώο, ζητήθηκε από τον Ε.Φ.Κ.Α. να προβεί, ως ενιαίος κοινωνικοασφαλιστικός φορέας, σε υποβολή αιτήματος για τη διασύνδεση του συνόλου των υπηρεσιών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1154/2018 (Β'3253) αποφάσεως του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την πραγματοποίηση της διασυνδέσεως και προκειμένου να μειωθεί η σχετική γραφειοκρατία ζητήθηκε επιπλέον η κατάργηση των διατάξεων που αφορούν στην υποχρέωση προσκομιδής στη Δ.Ο.Υ. της βεβαίωσης του Ε.Φ.Κ.Α. κατά την υποβολή δηλώσεως ενάρξεως εργασιών.

7. Κατά την άποψη της ερωτώσης υπηρεσίας, η υποχρέωση προσκομίσεως βεβαιώσεως ότι ο δηλών υπέβαλε στον Ε.Φ.Κ.Α. απογραφική δήλωση, εφόσον ο φορολογούμενος υπάγεται στην ασφάλιση του ήδη ενταχθέντος στον Ε.Φ.Κ.Α. Ο.Α.Ε.Ε., χρησιμοποιείται κυρίως ως μοχλός πίεσεως, προκειμένου να τακτοποιηθούν οι βεβαιωμένες οφειλές των ασφαλισμένων οι οποίοι υπάγονται στην ασφάλιση του Ε.Φ.Κ.Α. και είναι διαδικασία, η οποία δημιουργεί προβλήματα στην ολοκλήρωση της μεταβολής για προσθήκη Κ.Α.Δ. στις Δ.Ο.Υ..

#### **Νομοθετικό πλαίσιο**

8. Στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997 (Α' 154) ορίζεται ότι:

#### **Άρθρο 31**

*«Χορηγείται υποχρεωτικά Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και στις ενώσεις προσώπων που έχουν την κατοικία τους ή την επαγγελματική τους εγκατάσταση ή διενεργούν πράξεις φορολογικού ενδιαφέροντος εντός της Ελληνικής Επικράτειας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται και ανακαθορίζεται ο χρόνος, ο τρόπος, η διαδικασία χορήγησης του ΑΦΜ, ο αριθμός των ψηφίων του, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη χορήγησή του, οι πράξεις, οι συναλλαγές και δραστηριότητες φορολογικού ενδιαφέροντος, οι εξαιρέσεις, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη διαδικασία χορήγησης του ΑΦΜ. Επίσης με όμοιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και η διαδικασία ενάρξεων, μεταβολών ή διακοπών των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων, ... ».*

9. Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών, εκδόθηκε η 1068526/2620/ΔΜ/9-6-1998 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Καθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών» (Β' 634), καταργηθείσα ακολούθως με την 1070576/2627/ΔΜ/ ΠΟΛ 1102/14-7-2005 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 1062) «Ανακαθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών» (Β' 1062), στην οποία όπως ίσχυε, μεταξύ άλλων, ορίζονται τα εξής:

**Άρθρο 1** «1. Κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο ή Ένωση Προσώπων όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, υποχρεούται να υποβάλλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α. πριν από την

πραγματοποίηση οποιοσδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας..... Ειδικά τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης εργασιών εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση. 2. Τα ημεδαπά και αλλοδαπά Φυσικά Πρόσωπα υποβάλλουν το έντυπο (M2) "Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Έναρξη". 3. Τα ημεδαπά και αλλοδαπά Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων, υποβάλλουν το έντυπο (M3) "Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Έναρξη"....».

**Άρθρο 3** «Δικαιολογητικά Τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης/μεταβολής εργασιών συνυποβάλλουν υποχρεωτικά και τα παρακάτω Δικαιολογητικά: 1.2. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από τον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα προκειμένου για Φυσικά Πρόσωπα επιτηδευματίες, μέλη Ομορρύθμων ή Ετερορρύθμων εταιρειών, Κοινοπραξιών και Κοινωνιών Αστικού Δικαίου, εταίρους Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, καθώς και για μέλη του Δ.Σ. Α.Ε., σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά ασφαλιστική νομοθεσία.»<sup>1</sup>

**Άρθρο 5** «Δήλωση Μεταβολής εργασιών. 1. Τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα καθώς και οι Ενώσεις Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, όπως αλλαγή της επωνυμίας του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης του αντικείμενου εργασιών, των μελών ή εταίρων, πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκλήσεων και παραδόσεων αγαθών, ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων - γραφείων - αποθηκών κ.λ.π., υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αντίστοιχη Δήλωση Μεταβολής εργασιών. .... 2. Τα Φυσικά Πρόσωπα συμπληρώνουν το έντυπο (M2) "Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου" και τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων το έντυπο (M3) "Δήλωση Έναρξης /Μεταβολής Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου" συμπληρώνοντας αντίστοιχα, το τετραγωνίδιο με την ένδειξη "Μεταβολή". 3. Με τη Δήλωση Μεταβολής εργασιών συνυποβάλλονται υποχρεωτικά,

<sup>1</sup> Η παρούσα καταργήθηκε με το άρθρο 11 της 1006/31.12.2013 Υπουργικής Αποφάσεως (ΦΕΚ Β'19/10.1.2014), και από την έναρξη ισχύος της, η οποία σύμφωνα με το αυτό άρθρο αρχίζει από 1.1.2014.

όπου απαιτείται, οι δηλώσεις του άρθρου 2 και τα Δικαιολογητικά των άρθρων 3 και 4 της παρούσας...».<sup>2</sup>

10. Στις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Α' 170), ορίζονται μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 10**

Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο

1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας..... β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας..... Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος. γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1α και 1β του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1α και 1β. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο.

<sup>2</sup> Η παρούσα καταργήθηκε με το άρθρο 11 της 1006/31.12.2013 Υπουργικής Αποφάσεως (ΦΕΚ Β'19/10.1.2014), και από την έναρξη ισχύος της, η οποία σύμφωνα με το αυτό άρθρο αρχίζει από 1.1.2014.

3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.....6. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: α) καθορίζεται ο τρόπος, ο χρόνος ενημέρωσης και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2, 3 και 4 του παρόντος άρθρου και β).....».

11. Δυνάμει της εξουσιοδότησεως του άρθρου 10 του ν.4174/2013, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1006/31-12-2013 «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (Β' 19/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ 1178/11-08-2015 (Β' 1940) απόφαση της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την Α.1164/23-04-2019 (Β'1618) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

12. Στις διατάξεις των άρθρων 4,5,6,7 και 11 της ΠΟΛ 1006/31-12-2013 «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» (Β'19/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυε, ορίζονται μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 4**

##### **Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας**

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία εξαιρούνται από τη σύστασή τους στις Υπηρεσίες Μίας Στάσης (Υ.Μ.Σ), υποχρεούνται, να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση, δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της δραστηριότητάς τους.....1. Τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη», 2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ημεδαπά και αλλοδαπά, υποβάλλουν έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη»..».

**Άρθρο 5** «Συνυποβαλλόμενες Δηλώσεις Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, κατά περίπτωση, οι παρακάτω έντυπες δηλώσεις :1) «Δήλωση Δραστηριοτήτων Επιχείρησης» (Μ6). Στη δήλωση αυτή, δηλώνονται οι επί πλέον δραστηριότητες, πέραν αυτών, που έχουν ήδη δηλωθεί με τα έντυπα Μ2 ή Μ3. Όλες οι δραστηριότητες, δηλώνονται σύμφωνα με την Εθνική Ονοματολογία Οικονομικών Δραστηριοτήτων, όπως ισχύει κάθε φορά...».

**Άρθρο 6** «Δικαιολογητικά Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνυποβάλλουν υποχρεωτικά, τα παρακάτω δικαιολογητικά :1....2. Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από τον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, εταίρους/μέλη Ομορρυθμών ή Ετερορρυθμών εταιρειών, Κοινοπραξιών και Κοινωνιών Αστικού Δικαίου, Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, καθώς και μέλη του Δ.Σ. Ανωνύμων Εταιρειών, σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά ασφαλιστική νομοθεσία.».

**Άρθρο 7** «Δήλωση Μεταβολής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας 1. Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, υποχρεούνται, να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται. Τα φυσικά πρόσωπα, υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου» και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης/ Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή». Με τη δήλωση μεταβολής, συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, οι δηλώσεις και τα δικαιολογητικά των άρθρων 5 και 6 της παρούσας.».

### **Άρθρο 11**

Έναρξη ισχύος

Η Απόφαση αυτή ισχύει από 1/1/2014. Η Απόφαση αυτή, να δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Από την ισχύ της παρούσας, καταργούνται, η 1027411/842/ΔΜ/26-2-1998 Α.Υ.Ο.(ΦΕΚ193/Β) και η 1070576/2627 /ΔΜ/ΠΟΛ

1102/14-7-2005 Α.Υ.Ο.Ο. (ΦΕΚ1062/Β) όπως αυτές, έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

**13.** Με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1178/11-08-2015 (Β' 1940) αποφάσεως της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 10, 11 και 54 του ν. 4174/2013, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

*«I. Τροποποιούμε και συμπληρώνουμε την ΠΟΛ 1006/31-12-2013 (ΦΕΚ 19 Β'/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» ως ακολούθως: α... στ) Η παρ. 2 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής: Βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από τον Ο.Α.Ε.Ε. των φυσικών προσώπων για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή για τη συμμετοχή τους ως εταίρων/μελών Ομορρύθμων ή Ετερορρύθμων εταιρειών, Κοινοπραξιών και Κοινωνιών Αστικού Δικαίου, Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και μελών του Δ.Σ. Ανωνύμων Εταιρειών, εφόσον υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε., σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.....*

*II. Κατά τα λοιπά ισχύει η αριθ. ΠΟΛ 1006/31-12-2013 (ΦΕΚ 19 Β'/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της....».*

**14.** Στις διατάξεις του άρθρου 1 περ. ζ της Α.1164/2019 (Β' 1618/2019), «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1006/31-12-2013 (Β' 19/2014) αποφάσεως Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας», που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3<sup>α</sup> και της παραγράφου 6<sup>α</sup> του άρθρου 10 και της παραγράφου 6 του άρθρου 11 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, ορίζονται μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

**Άρθρο 1** *«Τροποποιούμε την ΠΟΛ 1006/31-12-2013 (Β' 19/2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης /Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας», όπως ισχύει, ως ακολούθως: α)..... ζ) Η παρ. 2 του άρθρου 6 αντικαθίσταται ως εξής: «Βεβαίωση του Ε.Φ.Κ.Α. ότι ο δηλών υπέβαλε σε αυτόν απογραφική δήλωση,*

εφόσον υπάγεται στην ασφάλιση του πρώην Ο.Α.Ε.Ε.».

**Άρθρο 2** «Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της και υλοποιείται σταδιακά με την ολοκλήρωση των διαδικασιών διασύνδεσης και όχι αργότερα από τις 30-9-2019.»

**15.** Στις διατάξεις του ν. 4387/2016 (Α' 85) «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού - συνταξιοδοτικού συστήματος - Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις» (Α'85) άρθρων 1 παρ. 1 και 2 (όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 19 ν. 4670/2020 (Α' 43), 1<sup>Α</sup> (που προστέθηκε με το άρθρο 20 ν. 4670/2020), 1B (που προστέθηκε με το άρθρο 21 ν. 4670/2020) παρ. 1, 51 παρ. 1, 51A (που προστέθηκε με το άρθρο 1 ν. 4670/2020), 53 παρ. 1 και 55 παρ. 1 και 2 ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

**Άρθρο 1** (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 ν. 4670/2020)  
«Αντικείμενο Σκοπός 1. Αντικείμενο του νόμου είναι η ρύθμιση της έννομης σχέσης κοινωνικής ασφάλισης δημοσίου δικαίου, υποχρεωτικής για όλους τους εργαζόμενους, μισθωτούς, αυτοτελώς απασχολούμενους, ελεύθερους επαγγελματίες, αγρότες και ειδικές κατηγορίες για τους κινδύνους γήρατος, αναπηρίας, θανάτου, εργατικού ατυχήματος, κύριας και επικουρικής ασφάλισης, εφάπαξ και προνοιακών παροχών, καθώς και η ένταξη του ειδικού συνταξιοδοτικού συστήματος των δημοσίων λειτουργών, υπαλλήλων και στρατιωτικών στον θ-Ε.Φ.Κ.Α. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων για τους δημοσίους λειτουργούς, υπαλλήλους και στρατιωτικούς οι διατάξεις του παρόντος νόμου καταλαμβάνουν όλους όσους παρέχουν εξαρτημένη εργασία έναντι αμοιβής, καθώς και τους αυτοτελώς απασχολούμενους και τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους απασχολούμενους με το αγροτικό επάγγελμα. Η έννομη σχέση της κοινωνικής ασφάλισης επέρχεται αυτοδικαίως ... υποχρεωτικά από την τήρηση των διαδικασιών, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις για την έναρξη επαγγέλματος ... ελεύθερου επαγγελματία ... 2. Σκοπός του νόμου είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των συντάξεων και της βιωσιμότητας του εθνικού κοινωνικοασφαλιστικού και συνταξιοδοτικού συστήματος και του Ηλεκτρονικού Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (θ-Ε.Φ.ΚΑ).».

**Άρθρο 1Α** (το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 20 ν. 4670/2020)  
« Γενικές αρχές - Εγγυητική ευθύνη του Κράτους

Το ασφαλιστικό σύστημα διέπεται από τις αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης, της ισότητας, της αλληλεγγύης, της αναδιανομής, της υποχρεωτικότητας, της ανταποδοτικότητας, της ενότητας, της επάρκειας και της βιωσιμότητας του

συστήματος. Το Κράτος μεριμνά για την κοινωνική ασφάλιση των εργαζομένων, εγγυάται και διασφαλίζει την επάρκεια των παροχών κύριας και επικουρικής ασφάλισης και τη βιωσιμότητα του e-Ε.Φ.ΚΑ. Έχει εγγυητική υποχρέωση για το σύνολο των ασφαλιστικών παροχών. Ειδικές διατάξεις σχετικές με την κρατική χρηματοδότηση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης καταργούνται.»

### **Άρθρο 1B**

«Πηγές και φύση κανόνων

1. Οι κανόνες κοινωνικής ασφάλισης αφορούν στο κοινωνικό (γενικό) συμφέρον και είναι αναγκαστικής εφαρμογής. Οι κανόνες κοινωνικής ασφάλισης έχουν πρωταρχική πηγή το Σύνταγμα, θεσπίζονται με νόμο και με πράξεις κανονιστικού περιεχομένου κατ' εξουσιοδότηση νόμου.»

### **Άρθρο 51**

«Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης - Σύσταση - Σκοπός

1. Συνιστάται Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) με την επωνυμία «Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης», αποκαλούμενο στο εξής «Ε.Φ.Κ.Α.», το οποίο τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και έχει την έδρα του στην Αθήνα. Από 1.1.2017, οπότε και αρχίζει η λειτουργία του ως φορέα κύριας κοινωνικής ασφάλισης, εντάσσονται στον Ε.Φ.Κ.Α. αυτοδίκαια οι υφιστάμενοι φορείς κύριας κοινωνικής ασφάλισης, σύμφωνα με τα άρθρα 53 επ. και ο Ε.Φ.Κ.Α. καθίσταται οιοσεί καθολικός διάδοχος αυτών. ...».

### **Άρθρο 51<sup>Α</sup>**

«1. Το Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) με την επωνυμία «Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.)» μετονομάζεται από την 1.3.2020 σε «Ηλεκτρονικός Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης», αποκαλούμενος στο εξής «e-Ε.Φ.Κ.Α.». Όπου στην κείμενη νομοθεσία αναφέρεται «Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.)», νοείται ο «Ηλεκτρονικός Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (e-Ε.Φ.Κ.Α.)».

### **Άρθρο 53**

«Ένταξη φορέων, κλάδων, τομέων και λογαριασμών στον Ε.Φ.Κ.Α.

1. Ο e-Ε.Φ.Κ.Α. αποτελείται από, έναν (1) κλάδο κύριας ασφάλισης και λοιπών παροχών, στον οποίο εντάσσονται, σύμφωνα με τα ειδικώς οριζόμενα στο άρθρο 51 του παρόντος, οι παρακάτω φορείς, με τους κλάδους, τομείς και λογαριασμούς τους, ..., ως εξής: .....Δ. Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών (Ο.Α.Ε.Ε.). .....».

**Άρθρο 55**

«Ασφαλιστέα πρόσωπα 1. Στην ασφάλιση του Ε.Φ.Κ.Α. υπάγονται υποχρεωτικά: α. Οι μέχρι την ένταξη ασφαλισμένοι και συνταξιούχοι και τα προστατευόμενα μέλη των οικογενειών αυτών των εντασσόμενων φορέων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών, καθώς και οι ασφαλισμένοι και συνταξιούχοι του Δημοσίου και τα προστατευόμενα μέλη των οικογενειών αυτών, οι οποίοι καθίστανται αντιστοίχως ασφαλισμένοι και συνταξιούχοι του Ε.Φ.Κ.Α.. β. Όσοι για πρώτη φορά από την κατά τα ανωτέρω ένταξη των φορέων, τομέων, κλάδων και λογαριασμών αναλαμβάνουν ασφαλιστέα εργασία ή αποκτούν ασφαλιστέα ιδιότητα βάσει των γενικών ή ειδικών ή καταστατικών διατάξεων αυτών, καθώς και τα προστατευόμενα μέλη των οικογενειών αυτών. 2. Οι ασφαλισμένοι των ανωτέρω εντασσόμενων φορέων, κλάδων, τομέων και λογαριασμών, καθώς και του Δημοσίου, εξακολουθούν να διέπονται από τις διατάξεις της νομοθεσίας αυτών, όπως ισχύουν, εκτός όσων ειδικά ορίζει με τις διατάξεις του ο παρόν νόμος.»

16. Στις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 3 του άρθρου 8 του π.δ. 258/2005 (Α' 316) "Καταστατικό του Οργανισμού Ασφάλισης Ελεύθερων Επαγγελματιών (Ο.Α.Ε.Ε.) ορίζονται τα ακόλουθα:

**Άρθρο 8**

«ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΗΝ ΑΣΦΑΛΙΣΗ 1. Τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 1 του παρόντος πρόσωπα, που υπάγονται στην ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε., εγγράφονται υποχρεωτικά στα Μητρώα ασφαλισμένων αυτού. 2. Η εγγραφή ενεργείται είτε με αίτηση του υπόχρεου, που συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα από τον κανονισμό δικαιολογητικά, είτε αυτεπάγγελα με πράξη του αρμοδίου οργάνου. 3. Κάθε δήλωση φυσικού ή νομικού προσώπου προς οιαδήποτε ΔΟΥ για την έναρξη ασκήσεως επαγγέλματος υπαγομένου στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ, συνοδεύεται απαραίτητα από βεβαίωση του Οργανισμού ότι ο δηλών υπέβαλε σε αυτόν απογραφική δήλωση για το επάγγελμα αυτό. Η βεβαίωση αυτή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό ασφάλισης ή βεβαίωση ταμειακής ενημερότητας του άρθρου 63 του ν. 2084/1992 (165 Α').»

17. Με τις διατάξεις του άρθρου 11 της Φ80000/7228/308/14-9-2006 Υπουργικής Αποφάσεως «Κανονισμός Ασφαλιστικής Λειτουργίας Οργανισμού Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών (ΟΑΕΕ)» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 11**

Απαιτούμενα δικαιολογητικά

*Για τη χορήγηση κάθε βεβαίωσης σε ασφαλισμένο του ΟΑΕΕ απαιτείται υποβολή αίτησης και απαραίτητη προϋπόθεση είναι η προηγούμενη εξόφληση ή ρύθμιση των οφειλομένων ασφαλιστικών εισφορών, πλην της βεβαίωσης για πώληση Δ.Χ. αυτοκινήτου, για τη χορήγηση της οποίας απαιτείται ολοσχερής εξόφληση των ασφαλιστικών εισφορών.....».*

### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου που εντάσσονται, του σκοπού τον οποίον εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των τεθέντων από την ερωτώσα υπηρεσία πραγματικών περιστατικών, συνάγονται τα ακόλουθα:

### **Ως προς το πρώτο υποερώτημα**

**18.** Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του ν. 4387/2016 και την αιτιολογική έκθεση που τις συνοδεύει, ο νομοθέτης, εν όψει των αναληφθεισών με τον ν. 4336/2015 υποχρεώσεων για αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας μέσω μεταρρυθμίσεων και στο συνταξιοδοτικό σύστημα (άρθρο 3 Γ' του ν. 4336/2015) και κατ' επίκληση παθογενειών του υφιστάμενου ασφαλιστικού συστήματος, προτάσσοντας δε ως αρχή ότι «απέναντι στους βασικούς κινδύνους της ζωής πρέπει όλοι οι ασφαλισμένοι να απολαμβάνουν τον ίδιο βαθμό εθνικής/κοινωνικής αλληλεγγύης», συνέστησε ένα φορέα κύριας κοινωνικής ασφάλισης [τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ) μετονομασθέντα σε e-Ε.Φ.Κ.Α.] και ενέταξε σ' αυτόν όλους τους υφιστάμενους αντίστοιχους φορείς κοινωνικής ασφάλισης υπάγοντας τους ασφαλισμένους και συνταξιούχους των εντασσόμενων φορέων - μισθωτούς, αυτοαπασχολούμενους, ελεύθερους επαγγελματίες, αγρότες και τους ασφαλισμένους του Δημοσίου - σε υποχρεωτική κύρια ασφάλιση με χαρακτηριστικά διανεμητικού συστήματος προκαθορισμένων παροχών. Κατά το σύστημα αυτό η ασφαλιστική παροχή (κύρια σύνταξη) για όλους τους ασφαλισμένους του ενιαίου φορέα, μισθωτούς και μη, προκύπτει από το άθροισμα εθνικής και ανταποδοτικής συντάξεως με την πρώτη να χρηματοδοτείται από τον κρατικό προϋπολογισμό και την δεύτερη από τις ασφαλιστικές εισφορές.

**19.** Η ένταξη ειδικού οργανισμού κοινωνικής ασφάλισης (Ο.Κ.Α.) σε άλλον οργανισμό συνιστά έναν από τους τρόπους άμεσης ενοποίησης των Ο.Κ.Α., με την οποία (ένταξη) εξακολουθεί να ισχύει και να εφαρμόζεται η κατά την ένταξη ισχύουσα ασφαλιστική νομοθεσία του εντασσόμενου οργανισμού (ΝΣΚ 53/2018 με περαιτέρω παραπομπή στη θεωρία). Κατ' ορθήν ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 2

του άρθρου 55 του ν. 4387/2016 έχει γίνει δεκτό ότι ο νομοθέτης, αναφερόμενος ρητά μόνο στους ασφαλισμένους των εντασσομένων στον e-Ε.Φ.Κ.Α. φορέων (οι οποίοι εξακολουθούν να διέπονται από τις διατάξεις της νομοθεσίας αυτών, όπως ισχύουν, εκτός όσων ειδικά ορίζει με τις διατάξεις του ο ν. 4387/2016), ασφαλώς και δεν ηθέλησε να αποκλείσει από τις ρυθμίσεις της διατάξεως τους «εργοδότες» (όπου βεβαίως απαντώνται τέτοιοι στους εντασσόμενους φορείς), αφού, αν ήθελε κάτι τέτοιο, θα το είχε προβλέψει ρητώς (ΝΣΚ 53/2018). Συνεπώς μέσω αυτής της διατάξεως διατηρήθηκαν σε ισχύ (μεταξύ άλλων και για τον Ο.Α.Ε.Ε.) οι αφορώσες όχι μόνο στους ασφαλισμένους αλλά και στους εργοδότες διατάξεις της νομοθεσίας του Ο.Α.Ε.Ε. (πρβλ. ΝΣΚ 53/2018).

**20.** Κατά τη ρητή διατύπωση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του π.δ. 258/2005, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, διότι ρυθμίζουν θέματα που αφορούν στην υπαγωγή στην ασφάλιση και όχι στον τρόπο υπολογισμού των ασφαλιστικών εισφορών από 1-1-2017, απαραίτητη προϋπόθεση για την υποβολή δηλώσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έναρξη ασκήσεως επαγγέλματος, το οποίο υπάγεται ασφαλιστικώς στον ήδη e-ΕΦΚΑ (πρώην Ο.Α.Ε.Ε.) είναι η προηγούμενη υποβολή στον e-ΕΦΚΑ απογραφικής δηλώσεως για το επάγγελμα αυτό. Σύμφωνα δε με την διάταξη του άρθρου 11 της Φ80000/7228/308/14-9-2006 Υπουργικής Αποφάσεως προκειμένου να χορηγηθεί οιαδήποτε βεβαίωση, εν προκειμένω η βεβαίωση απογραφής, σε ασφαλισμένο του ΟΑΕΕ απαιτείται ο ασφαλισμένος να προβεί προηγουμένως σε εξόφληση ή ρύθμιση των οφειλομένων ασφαλιστικών εισφορών του.

**21.** Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997 και των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 10 του ν.4174/2013 στις οποίες ορίζεται ότι χορηγείται υποχρεωτικά Αριθμός Φορολογικού Μητρώου σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και στις ενώσεις προσώπων, εισάγεται υποχρέωση γενικού και απρόσωπου χαρακτήρα, με την οποία επιχειρείται η αναδιάρθρωση των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών του Κράτους με την καθιέρωση ενός συστήματος μηχανοργάνωσης και ηλεκτρονικής διαχείρισεως των φορολογικών δεδομένων των πολιτών (ΤΑΧΙΣ), που αποσκοπεί, στην εξυπηρέτηση δημοσίου σκοπού, δηλαδή στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσεως (πρβλ. ΣΤΕ 582/2011). Το υποχρεωτικό της χορηγήσεως Αριθμού Φορολογικού Μητρώου, αναφέρεται στην υποχρέωση των φυσικών και νομικών προσώπων να λάβουν Α.Φ.Μ., αφού συμπληρώσουν και συγκεντρώσουν, με επιμέλειά τους, τα απαιτούμενα στοιχεία και

δικαιολογητικά και τα προσκομίσουν στη αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην αρμοδιότητα της οποίας ανάγεται η χορήγηση, ύστερα από έλεγχο των στοιχείων αυτών και εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις τις οποίες θέτουν οι ανωτέρω διατάξεις.

**22.** Από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι λόγω των συνεπειών που έχει η δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας για τον υποβάλλοντα την δήλωση αλλά και για την φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να γνωρίζει ποιός είναι ο φορέας της επιχειρήσεως, που υπέχει και τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις, η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο και οι τυχόν εκ των υστέρων επερχόμενες μεταβολές των καταχωρισμένων σε αυτό στοιχείων πρέπει να αποτυπώνουν την υφιστάμενη, κατά τον χρόνο της εγγραφής ή της μεταβολής, πραγματική κατάσταση του φορολογουμένου (πρβλ. ΣτΕ 1762/2019). Καταχωριζόμενο στο μητρώο στοιχείο είναι και η έναρξη και οι μεταβολές οι οποίες αφορούν στην επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογούμενου.

**23.** Εξάλλου, είναι σαφές, ότι η έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας και η μεταβολή αυτής είναι δύο διάφορες περιπτώσεις και ως διάφορες τις αντιμετωπίζει ο φορολογικός νομοθέτης. Για τον λόγο τούτο οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997 και των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 αναφέρουν αμφότερες τις περιπτώσεις, αλλά, και οι κατ' επίκληση των διατάξεων αυτών εκδοθείσες 1068526/2620/ΔΜ/9-6-1998 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών «Καθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών», 1070576/2627/ΔΜ/ ΠΟΛ 1102/14-7-2005 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Ανακαθορισμός διαδικασιών και δικαιολογητικών κατά την υποβολή δηλώσεων έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών» (ήδη καταργηθείσες), 1006/31-12-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και 1164/2019 απόφαση του Γενικού Γραμματέα της ΑΑΔΕ καθορίζουν σε διαφορετικά άρθρα την έναρξη και την μεταβολή, ως προς τις διαδικασίες και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά .

**24.** Με την διάταξη του άρθρου 1 περ. ζ της Α.1164/2019 αποφάσεως του Γενικού Γραμματέα της ΑΑΔΕ, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 6 της 1006/31-12-2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, και απαιτείται, προκειμένου να αποδοθεί Α.Φ.Μ. στον φορολογούμενο ως δικαιολογητικό η βεβαίωση του ε-Ε.Φ.Κ.Α. ότι ο δηλών ασφαλισμένος στον πρώην Ο.Α.Ε.Ε υπέβαλε σε αυτόν απογραφική δήλωση.

Περαιτέρω, και στην περίπτωση μεταβολής για προσθήκη Κωδικού Αριθμού Δραστηριότητας (ΚΑΔ) απαιτείται ο φορολογούμενος να υποβάλλει, ως δικαιολογητικό, κατά το άρθρο 7 της 1006/2013 αποφάσεως (το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 6 παρ. 2 της ίδιας αποφάσεως) την σχετική βεβαίωση απογραφής του e-Ε.Φ.Κ.Α..

**25.** Υπό τα δεδομένα αυτά, λαμβανομένου υπόψη ότι οι φορολογικές εν γένει διατάξεις ερμηνεύονται στενά και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα, ο φορολογούμενος, κατά την έναρξη της επαγγελματικής δραστηριότητός του και κατά την μεταβολή αυτής, υποχρεούται να προσκομίσει στην Δ.Ο.Υ. το δικαιολογητικό που προβλέπεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΠΟΛ 1006/2013, ήτοι την βεβαίωση απογραφής από τον e-Ε.Φ.Κ.Α..

**26.** Κατόπιν των ανωτέρω, η δοθείσα ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του π.δ. 258/2005 ότι η προσθήκη επαγγελματικής δραστηριότητος συνιστά νέα έναρξη ασκήσεως επαγγέλματος δεν είναι νόμιμη. Πλην όμως, δυνάμει της ΠΟΛ 1006/2013 και ειδικότερα των διατάξεων των άρθρων 6 (παρ. 2) και 7 αυτής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ., ως απαραίτητο δικαιολογητικό για την ολοκλήρωση της μεταβολής δραστηριότητος του, την βεβαίωση απογραφής από τον e-Ε.Φ.Κ.Α..

#### **Ως προς το δεύτερο υποερώτημα**

**27.** Στις διατάξεις των άρθρων 2 και 6 του ν. 3086/2002 «Οργανισμός Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και κατάσταση των Λειτουργών και των Υπαλλήλων του» (Α'324), ο οποίος, με το σε εκτέλεση αυτού εκδοθέν π.δ. 238/2003 ( Α' 214) , αποτελεί το νομικό πλαίσιο οργάνωσης και λειτουργίας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 2** «*Αρμοδιότητες 1. Στην αρμοδιότητα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) ανήκει η νομική υποστήριξη του Κράτους. Στην υποστήριξη αυτή περιλαμβάνονται, ιδίως: α) .....β) η έκδοση γνωμοδοτήσεων σε ερωτήματα της Διοίκησης,.....*».

#### **Άρθρο 6**

*«Αρμοδιότητες Επιτροπών, Τμημάτων και Ολομέλειας*

*.....6. Τα ερωτήματα της Διοίκησης πρέπει να διαλαμβάνουν πλήρη εξιστόρηση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης και προσδιορισμό των προβληματισμών της, για την έννοια και το περιεχόμενο συγκεκριμένων διατάξεων της κείμενης*

νομοθεσίας, των οποίων ζητείται η ερμηνεία από το Ν.Σ.Κ., προκειμένου να τις εφαρμόσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της.

**28.** Κατά την έννοια των αμέσως ανωτέρω διατάξεων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί επί αρμοδίως υποβαλλομένων ερωτημάτων για την έννοια και το περιεχόμενο συγκεκριμένων διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας, προκειμένου η Διοίκηση να τις εφαρμόσει στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της και δεν μπορεί να υπεισέλθει σε ζητήματα ενεργού διοικήσεως και να επιλέξει για λογαριασμό της τις ενδεδειγμένες ενέργειες.

**29.** Οι εγκύκλιοι διαταγές, οι οποίες εκδίδονται από προϊστάμενες διοικητικές αρχές, οι οποίες ασκούν είτε τον ιεραρχικό έλεγχο είτε τη διοικητική εποπτεία, απευθύνονται στις υφιστάμενες αρχές ή σε εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα οποία πρόκειται να εκδώσουν την εκτελεστή πράξη και παρέχουν οδηγίες ή έκφραση αντιλήψεων σχετικά με την ορθή ερμηνεία νεοπαγούς εφαρμοστέου νόμου ή κανονιστικής αποφάσεως ή την εφαρμογή τους σ' ένα ορισμένο θέμα. Γι' αυτό ονομάζονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι και έχουν ως σκοπό την ομοιόμορφη ερμηνεία κι εφαρμογή των νόμων και συνεπώς τον περιορισμό ανασφαλειών, που συνδέονται με τη νομική ερμηνεία. Ως εκ τούτου, εξομοιώνονται με τις διατυπωθείσες στην επιστήμη και τις διαμορφωθείσες στη νομολογία ερμηνείες, οι οποίες λαμβάνονται συχνά υπόψη για την αντιμετώπιση μιας συγκεκριμένης περίπτωσης. Σ' αυτήν την κατηγορία ανήκουν και οι πράξεις που απλώς κοινοποιούν το νόμο ή τη διοικητική κανονιστική απόφαση καθώς κι εκείνες με τις οποίες παρέχονται συστάσεις όπως τηρηθεί σ' ένα συγκεκριμένο θέμα ορισμένος τρόπος ενεργείας [Επ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου Τόμος 1, 13η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ.256, Απ. Γέροντας, Οι Εγκύκλιοι (νομική φύση, διακρίσεις, δικαστικός έλεγχος), 1993 Αθήνα-Κομοτηνή].

**30.** Κατόπιν των ανωτέρω, το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογικού Μητρώου του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο προβληματίζει την ερωτώσα υπηρεσία θα κριθεί με βάση το περιεχόμενό του. Το κείμενο του εγγράφου αυτού εφιστά την προσοχή στις Δ.Ο.Υ. ότι κατά το άρθρο 3 της 1070576/2627/ΔΜΙ ΠΟΛ:1102/14-7-2005 τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 αυτής οφείλουν, κατά την υποβολή της δηλώσεως ενάρξεως εργασιών αλλά και κατά την μεταβολή εργασιών να συνυποβάλλουν, μεταξύ άλλων, και βεβαίωση εγγραφής ή απαλλαγής από τον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα, προκειμένου να μην παρατηρείται το φαινόμενο οι Δ.Ο.Υ. να πραγματοποιούν κάθε είδους

μεταβολές εργασιών ως προς τη δραστηριότητα, όπως επέκταση ή διακοπή υφιστάμενης και έναρξη νέας, χρησιμοποιώντας απαλλακτικές βεβαιώσεις τριετίας ή βεβαιώσεις εγγραφής που έχουν χορηγηθεί για διαφορετική δραστηριότητα από αυτή που δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ., με αποτέλεσμα να δημιουργείται πρόβλημα διαφυγής από την ασφάλιση του Ο.Α.Ε.Ε. με συνέπεια την εισφοροδιαφυγή. Ως εκ τούτου, το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογικού Μητρώου είναι εγκύκλιος γνησίως ερμηνευτική.

**31.** Ως προαναφέρθηκε, οι διατάξεις των άρθρων 3 και 6 της 1070576/2627/ΔΜ/ΠΟΛ 1102/14-7-2005 αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καταργήθηκαν με διατάξεις του άρθρου 11 της 1006/31.12.2013 αποφάσεως του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, κατά την οποία καθορίζονται πλέον από την έναρξη ισχύος της (1.1.2014) οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά για την έναρξη και την μεταβολή της επιχειρηματικής δραστηριότητας των φορολογουμένων. Επομένως το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογικού Μητρώου, ερμηνεύοντας τις ρητώς καταργηθείσες διατάξεις του άρθρου 3 της 1070576/2627/ΔΜ/ΠΟΛ:1102/14-7-2005, έχει απωλέσει το ρυθμιστικό της πεδίο, πλην όμως ενδείκνυται και η ρητή ανάκλησή τους από τη Διοίκηση για την αποφυγή συγχύσεων.

#### **Απάντηση**

**32.** Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:1) επί του πρώτου υποερωτήματος, ότι η δοθείσα ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του π.δ.258/2005 (ότι δηλ. η προσθήκη επαγγελματικής δραστηριότητας συνιστά νέα έναρξη ασκήσεως επαγγέλματος, με αποτέλεσμα να απαιτείται ως δικαιολογητικό η βεβαίωση απογραφής για την μεταβολή δραστηριότητας) δεν είναι ορθή. Πλην όμως, δυνάμει της εκδοθείσας, κατόπιν εξουσιοδοτήσεως του άρθρου 10 του ν. 4174/2013, ΠΟΛ 1006/2013, και ειδικότερα των διατάξεων των άρθρων 6 (παρ. 2) και 7 αυτής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ., ως απαραίτητο δικαιολογητικό για την ολοκλήρωση της μεταβολής δραστηριότητας του, την βεβαίωση απογραφής από τον ε-Ε.Φ.Κ.Α. και 2) επί του δευτέρου υποερωτήματος (ως προς την δυνατότητα της Φορολογικής Διοικήσεως να καταργήσει το Δ.ΜΗΤ.1056904 ΕΞ 2010/29.04.2010 έγγραφό της με το οποίο δόθηκαν σχετικές οδηγίες στις Δ.Ο.Υ.) ότι δεν υποβάλλεται παραδεκτως,

αφού ο σχετικός προβληματισμός δεν αποτελεί αντικείμενο Γνωμοδοτήσεως κατ' άρθρο 6 παρ. 6 του ν.3086/2002.

**Αθήνα, 22 -2-2021**

**Ο Πρόεδρος**

STEFANOS  
DETSIS

Ψηφιακά  
υπογεγραμμένο

**Στέφανος Δέτσης**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ**

**Ο Εισηγητής**

ANTONIOS Ψηφιακά  
PAPAGEORGIOU υπογεγραμμένο

**Αντώνης Παπαγεωργίου**

**Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ**

**Η Εισηγήτρια**

GEORGIA  
BOURDAK Ψηφιακά  
OU υπογεγραμ

**Γεωργία Μπουρδάκου**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**