



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

Fax : 213 1604 567

Καλλιθέα,

23.02.2018

Αριθμός απόφασης: 1518

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.01.2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., Δικηγόρου κατοίκου Αθηνών, οδός Τ.Κ.104.33, κατά της με αρ. /20-09-2017 χρηματικού καταλόγου, αρ. ειδοποίησης, αρ.δηλωσης /2017, Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με ημερομηνία έκδοσης 20-09-2017 της ΑΑΔΕ (Δ.Ο.Υ.Δ'ΑΘΗΝΩΝ) με συνολικό ποσόν πληρωμής 2.770,62 ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 26-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, με Α.Φ.Μ., 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά χωρίς επιφύλαξη, από κοινού με την σύζυγο του ΑΦΜ, την με ημερομηνία υποβολής 12-07-2017 και αριθμό καταχώρησης δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016, με την οποία πλην άλλων δηλώθηκε εισόδημα (ακαθάριστα έσοδα) από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.425) ποσόν 44.925,62 ευρώ και καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.401) ποσόν 33.436,28 ευρώ.

Με την υπ.αρ. κατ/ση χρημ. καταλόγου, αρ. ειδοποίησης, αρ. δήλωσης, **Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με ημερομηνία έκδοσης 20-09-2017 της ΑΑΔΕ (Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ) προσδιορίστηκε συνολικό ποσόν πληρωμής 2.770,62 ευρώ**, με δηλωθέν εισόδημα του υπόχρεου α) από Ακίνητη περιουσία 555,75 ευρώ β) από Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα ποσόν 70,49 ευρώ, γ) από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσόν 33.436,28 ευρώ, δ) από μισθωτή εργασία-Συνταξεις ποσόν 0,00,ήτοι **συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου ποσόν 34.062,52 ευρώ.**

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, με σκοπό τον επανυπολογισμό και νέα εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης, με μεταφορά του ποσού των τριάντα χιλιάδων(30.000,00) ευρώ, που αντιστοιχεί στην καταβληθείσα μηνιαία πάγια αντιμισθία (12x2.500,00 ευρώ) που είχε με την εταιρεία με την επωνυμία, από τους κωδικούς 425 και 401 στον κωδικό 301 ήτοι το ποσό αυτό να φορολογηθεί ως μισθωτή εργασία **προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:**

1.ΛΟΓΟΣ ΠΡΩΤΟΣ

Επειδή, ο Ν. 4172/2013 αναφέρει ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., **εργασιακή σχέση υφίσταται** όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών η συμβάσεων έργου, με φυσικά η νομικά πρόσωπα η νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία η, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό ,ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό(75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα από τα φυσικά η νομικά πρόσωπα η νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τα έγγραφα που προσκόμισα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά την ανάπτυξη της επιφύλαξης μου που ανέφερα στη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και από τα οποία αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας η βασιμότητα και η αλήθεια των πραγματικών ισχυρισμών μου.

Διότι με την προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη δεν καταχωρήθηκε το ποσό των τριάντα χιλιάδων (30.000,00) ευρώ, που μου καταβλήθηκε από την εταιρεία στα πλαίσια της

μεταξύ μας σύμβασης έμμισθης εντολής από πάγιες μηνιαίες αντιμισθίες (12x2.500) στον κωδικό 301 των μισθωτών υπηρεσιών, αλλά αντιθέτως υπολογίστηκε στους κωδικούς 401 και 425 της δήλωσης Ε1 του φόρου εισοδήματος, με άμεση συνέπεια την υπέρμετρη φορολόγηση μου στον φόρο που μου καταλογίστηκε για φόρο εισοδήματος 2016, στον υπολογισμό της αλληλεγγύης, την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και τέλος στον υπολογισμό των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή, από την προσβαλλόμενη απόφαση υφίσταται τεράστια οικονομική και ηθική ζημιά, αφού το ποσό των 30.000,00 ευρώ όφειλε να υπολογιστεί στις μισθωτές υπηρεσίες και όχι ως αμοιβή από επιχειρηματική δραστηριότητα με άμεση συνέπεια την φορολογική μου επιβάρυνση, πλέον του ότι μου επιβάλλεται και ανάλογη-δαπάνη –ασφαλιστική εισφορά για τον ΕΦΚΑ, ενώ το ποσό αυτό όφειλε να εξαιρείται του σχετικού υπολογισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τα πιο πάνω η προσβαλλόμενη ατομική διοικητική πράξη πρέπει να ακυρωθεί, η άλλως τροποποιηθεί, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου και του συνταγματικού δικαιώματος μου, της επιβολής του φόρου σύμφωνα με τον οποίο καθένας βαρύνεται με το εισόδημα του και κατά συνέπεια, πρέπει να ανακληθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12, του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

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) 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.

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.

.....

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 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 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.

2. Από την γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12&1 του Ν.4474/2017(Α'80) και ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου από 07/06/2017 ορίζεται ότι:«1 [.....] 2.Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.[...]»

Επειδή, στην από 01-02-2011 σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών (αρ.πρωτ. /30-12-2013 Δ.Σ.Α) με συμβαλλόμενους την εταιρεία με την επωνυμία και τον προσφεύγοντα (συνημμένο 2) μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «1).....2) Ο Δικηγόρος διατηρεί οργανωμένο δικηγορικό γραφείο[.....] ιδιαίτερα ο Δικηγόρος διαθέτει συνεργάτες της απολύτου εμπιστοσύνης του, τόσο δε ο ίδιος ο Δικηγόρος όσο και οι συνεργάτες του, ομοίως Δικηγόροι Αθηνών, θα παρέχουν κατά περίπτωση όπως ορίζει ο Δικηγόρος της υπηρεσίες τους, όπως αυτές συνομολογούνται κατωτέρω προς την εταιρεία [.....] **5. Για όλες τις παραπάνω**

υπηρεσίες η Εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει αμοιβή στο δεύτερο συμβαλλόμενο οριζόμενη κατ' αποκοπή στο ποσό των 2.500,00 ευρώ μηνιαίως, για το οποίο (ποσό) ο δεύτερος συμβαλλόμενος θα εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών προς την Εταιρεία, **η δε Εταιρεία θα παρακρατεί επί της αμοιβής αυτής τον προβλεπόμενο από τη νομοθεσία φόρο, ανερχόμενο σήμερα σε ποσοστό 20%. Επί του ποσού αυτού θα επιβάλλεται το αναλογούν ποσοστό Φ.Π.Α.**

Επειδή, ο προσφεύγων στην με αρ. καταχ. /12-07-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 που υπέβαλε χωρίς επιφύλαξη ηλεκτρονικά μέσω internet προς την Α.Α.Δ.Ε. (αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ), **δήλωσε κατοικία (κύρια κατοικία και μόνο) επί των οδών αριθμός παροχής ρεύματος (ΠΙΝΑΚΑΣ 5 ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιοκατοικούμενη η μισθωμένη η δωρεάν παραχωρημένη κύρια κατοικία και έως δυο δευτερεύουσες κατοικίες) και διεύθυνση επαγγέλματος οδός τκ 10433 Αθήνα (όπως προκύπτει η διεύθυνση επαγγέλματος και από το ηλεκτρονικό αρχείο Taxis-Μητρώο), κατά συνέπεια διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κύρια κατοικία του και ως εκ τούτου δεν έχει εφαρμογή η περίπτωση στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-10-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αρ. κατ/σης χρημ. καταλόγου, αρ. αρ. ειδοποίησης, Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ(Δ' ΑΘΗΝΩΝ), συνολικό ποσόν πληρωμής 2.770,62, ευρώ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Διοκ. Προσδ. ΑΧΚ /1/2017 Αρ. Ειδ. Φορολ. Έτος 2016 Συνολικό ποσόν 2.770,62 €.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 (άρθ. 126 ν. 2717/99).