



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.09.2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1618

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αρ. πρωτ.-2018 αρνητικής απάντησης/γνωστοποίησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αρ. πρωτ.-2018 αίτησης του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ.-2018 αρνητική απάντηση/γνωστοποίηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Το υπ' αρ. πρωτ. Δ,Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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, καθώς και του υπ' αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.2018 συμπληρωματικού υπομνήματός του, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ.-**2018** αρνητική απάντηση/γνωστοποίηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη το με αρ. πρωτ.-2018 αίτημα του προσφεύγοντος για τροποποίηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, ως προς το εισόδημα που εισέπραξε κατά τα έτη 2013 (ύψους 9.692,31€) και 2014 (ύψους 12.400,00€) από την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου ως αμοιβή για την εκπόνηση ερευνητικών εργασιών, στο πλαίσιο εκτέλεσης συμβάσεων έργου. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με την εν λόγω αίτηση, η οποία υποβλήθηκε μετά των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, ζητούσε το εισόδημα που απέκτησε, ως υποψήφιος διδάκτωρ, στο πλαίσιο των συμβάσεων έργου με την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου (9.692,31€ το οικ. έτος 2014 & 12.400,00€ το φορ. έτος 2014), δηλώνοντάς το στον κωδικό 507, να θεωρηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (κωδ. 301).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος με το αιτιολογικό ότι το υπό κρίση εισόδημα εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 12§2β' του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ο αντισυμβαλλόμενος – εργοδότης έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών που του παρέχονται, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της με αρ. πρωτ. 7550/27-03-2018 αρνητικής απάντησης/γνωστοποίησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Μη ορθώς η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτή την με αρ. πρωτ.-2018 αίτησή του, μετά των σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων οικ. έτους 2014 & φορολογικού έτους 2014, και δεν αναγνώρισε την αμοιβή που έλαβε για την εκπόνηση ερευνητικών εργασιών από την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου, ως εισόδημα προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι συμβάσεις που υπογράφηκαν με την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου αποτελούν συμβάσεις έργου και σε καμία περίπτωση δεν προσιδιάζουν σε συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας ούτε υποκρύπτουν συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας, καθώς ο προσφεύγων: α) είναι μόνιμος δημόσιος υπάλληλος, β) καθ' όλη την διάρκεια των συμβάσεων διατηρούσε την πρωτοβουλία και αυτενέργειά του, χωρίς να υπόκειται σε οδηγίες και εντολές των αντισυμβαλλομένων του, γ) η αμοιβή του φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με παρακράτηση του νόμιμου φόρου των αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και γ) η καταβολή της αμοιβής έλαβε χώρα σε συγκεκριμένα στάδια προόδου του έργου, και ειδικότερα κατά την παράδοση της εκάστοτε ερευνητικής εργασίας εκ μέρους του.

Ως προς το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01-31.12.2013)

Επειδή στο άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου....».

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. **Δ15Α 1053283 ΕΞ 28.3.2013** έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: «Κατά την πάγια θέση της Διοίκησης, όταν δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή φοιτητές μεταπτυχιακοί ή μη αυστηρά στο πλαίσιο των σπουδών τους, οι οποίοι βέβαια δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, ασχολούνται ευκαιριακά, δηλαδή όχι κατά σύστημα, με ερευνητική εργασία, έστω και αν το επάγγελμά του «ερευνητή» κατονομάζεται στην παρ.1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., δύναται να θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.. Τα υπόψη πρόσωπα πρέπει να κρίνονται με βάση τα πραγματικά στοιχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθόσον για να θεωρηθεί ότι δεν ασκούν το ελευθέριο επάγγελμα του «ερευνητή», πρέπει όντως η κύρια δραστηριότητά τους να είναι άλλη όπως υπάλληλος που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φοιτητής κ.λπ. και η παροχή υπηρεσιών «ερευνητή» να είναι ευκαιριακή και παρεπόμενη. Σύμφωνα με τα παραπάνω τα φυσικά πρόσωπα, ήτοι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι, υποψήφιοι διδάκτορες, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, άνεργοι, κλπ., που μετέχουν, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη σύμβασης έργου, σε ερευνητικά προγράμματα, επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα απεικόνισης συναλλαγών, όσο και από διάφορους φορείς, θεωρείται ότι δεν είναι

ερευνητές, δηλαδή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, αλλά παρέχοντες υπηρεσίες συμμετέχοντες σε ερευνητικό έργο, δηλαδή πηγής εισοδήματος της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του νόμου αυτού (ν. 2238/1994) και ως εκ τούτου για την περιστασιακή συμμετοχή τους στα προγράμματα αυτά, δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, εφόσον βέβαια δεν είναι υπόχρεα από άλλη αιτία.....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, αναφορικά με την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014), από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγωνς, μόνιμος εν ενεργεία δημόσιος υπάλληλος που υπηρετεί στην, στο πλαίσιο της με αρ. σύμβασης έργου που είχε συνάψει με την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου και αφορούσε την συμμετοχή του σε ερευνητικό πρόγραμμα, εισέπραξε ακαθάριστες αποδοχές συνολικού ύψους 9.692,31€, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 20% ποσού 1.938,46€.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το ανωτέρω εισόδημα, ύψους 9.692,31€ που έλαβε ο προσφεύγων το έτος 2013 από την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου θα έπρεπε να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών (πηγή Ζ'- άρθρο 48§3 του Ν. 2238/94) και όχι ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (ΣΤ' Πηγή).

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως προς το έτος 2013 (οικ. έτους 2014) γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς το φορολογικό έτος 2014 (φορολογική περίοδος 01.01-31.12.2014)

Επειδή στο άρθρο 72§1 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

Επειδή στο άρθρο 72§25 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

Επειδή στο άρθρο 12§§1,2 του Ν. 4172/13 (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) 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.....»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1047/2015**: «1. Με τις διατάξεις της παρ.25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α'151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.....4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες 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.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους **θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους**, είναι και οι πιο κάτω: α) β) γ) δ) ε) στ) τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ. λ. π. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα, καθώς επίσης και οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες όπως, έρευνες αγοράς, συγκέντρωση ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα. Σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013, διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του ν.4172/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015**: «1. Με τις διατάξεις της περ. β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες 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. 2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ.1 του παρόντος. Διευκρινίζεται, ότι οι περιπτώσεις αυτές αφορούν εισοδήματα που αποκτούν τα ανωτέρω πρόσωπα κατόπιν συμβάσεων έργου με εκπαιδευτικούς ή ερευνητικούς φορείς (ερευνητικά κέντρα εποπτευόμενα από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ., Πανεπιστήμια κλπ) και τα οποία δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Παρά το γεγονός ότι συνάπτονται συμβάσεις έργου μεταξύ των προσώπων αυτών και των

ανωτέρω φορέων, η ένταξη της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών σαν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, έγινε διότι οι περιπτώσεις αυτές προσιδιάζουν με εξαρτημένη εργασιακή σχέση (οι αντισυμβαλλόμενοι φορείς ελέγχουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα ανωτέρω πρόσωπα)».

Επειδή, εν προκειμένω, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2014, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο των με αρ. & συμβάσεων έργου που είχε συνάψει με την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου και αφορούσαν την συμμετοχή του σε ερευνητικό πρόγραμμα, εισέπραξε ακαθάριστες αποδοχές συνολικού ύψους 12.400,00€, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 20% ποσού 2.480,00€.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με την εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος από 01/01/2014 το εισόδημα που απέκτησε ο προσφεύγων εξαιτίας της συμμετοχής του σε ερευνητικό πρόγραμμα του Πανεπιστημίου εμπίπτει πλέον στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και φορολογείται ως εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες και όχι ως εισόδημα προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 του Ν. 4172/2013).

Κατά συνέπεια, ως προς το φορολογικό έτος 2014, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν έκανε αποδεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος για φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13, ως εισόδημα προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. /6-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

A) Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την φορολόγηση της αμοιβής (9.692,31€), που έλαβε ο προσφεύγων το οικ. έτος 2014 για την εκπόνηση ερευνητικών εργασιών από την Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου, ως εισόδημα προερχόμενο από επαγγελματική δραστηριότητα και την διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης σύμφωνα με τα ανωτέρω.

B) Την απόρριψη, ως προς την φορολόγηση ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της αμοιβής (12.400,00€) που έλαβε ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2014 από την ανωτέρω Επιτροπή για τον ίδιο λόγο.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.