



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04-05-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:879

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, που εκδόθηκε την 08-12-2017, βάσει της με αριθμ..... υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους, προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 422,54€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 11-05-2017 την υπ'αριθμ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με επιφύλαξη δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 401 του εντύπου Ε1 *“Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα”* το ποσό των 1.073,02€, στον κωδικό 425 *“Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα”* το ποσό των 2.113,82€ και στον κωδικό 403 *“Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες”* το ποσό των 2.100,00€.

Ακολούθως, στις 15-05-2017 μετέβη στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου να προσκομίσει τα δικαιολογητικά για την εκκαθάριση της δήλωσής του ζητώντας να εκκαθαριστεί η ως άνω υποβληθείσα φορολογική του δήλωση, και ειδικότερα το ποσό των 4.114,83€, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ.2 περ.στ' του Ν 4172/2013 καθώς συγκεντρώνει όλες τις προϋποθέσεις. Ταυτόχρονα υπέβαλε και τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 μεταφέροντας το ποσό των 1.073,02€ από τον κωδικό 401 στον κωδικό 307 του εντύπου Ε1. Η αρμόδια ΔΟΥ στις 08-12-2017 προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να δεχθεί την επιφύλαξη του προσφεύγοντα και εξέδωσε την προσαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά η εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης να γίνει με την κλίμακα των μισθωτών και όχι των ελευθέρων επαγγελματιών και να του επιστραφεί ο παρακρατηθείς φόρος που του αναλογεί προβάλλοντας ως ισχυρισμό ότι: Το εισόδημα που έλαβε το 2016 αποτελείται κατά ένα μέρος (1.073,02€) από εργασία που παρείχε στο και για την αμοιβή του εξέδιδε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών ως υπόχρεος σε έναρξη επιτηδεύματος και κατά το υπόλοιπο μέρος (2.100,00€) από εργασία που πραγματοποιήθηκε στο Ινστιτούτο του Συνδέσμου Ελληνικών Τουριστικών Επιχειρήσεων και η αμοιβή του αποδιδόταν με τίτλο κτήσης χωρίς να είναι υπόχρεος σε έναρξη επιτηδεύματος και έκδοση Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, 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) 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 και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει 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, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1047/12-2-2015, δόθηκαν διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 της ανωτέρω ΠΟΛ. 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.

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1120/25.4.2014](#) , δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη (παρ.6 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.

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.

Διευκρινίζεται επίσης, ότι όσον αφορά την υποχρέωση παρακράτησης φόρου στις περιπτώσεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην εγκύκλιο [ΠΟΛ.1120/2014](#) ."

Επειδή, με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι " 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 κλπ 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 κ.λπ.) 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).

3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, ότι στις διατάξεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 Ν.4172/2013 υπάγονται φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις εφόσον βέβαια συγκεντρώνουν και τις λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες διατάξεις

Βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ.στ' παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης, ότι 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.

4. Από τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό προκύπτει, ότι κατά το πρώτο διάστημα του 2014, μεταπτυχιακοί ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση εργασίας σε ερευνητικά προγράμματα των εποπτευόμενων από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ,Θ. ερευνητικών κέντρων. Στη συνέχεια, κατά το δεύτερο μισό του ίδιου έτους, οι ανωτέρω ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση έργου στο ίδια ερευνητικά κέντρα με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής τους.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι υπόχρεοι για την υποβολή του σχετικού αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου ([ΠΟΛ.1051/19.2.2015](#)), αποστέλλουν τις αμοιβές των μεταπτυχιακών ερευνητών ως εξής:

i) για το πρώτο μισό του 2014 ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με τον κωδικό 1 (τακτικές αποδοχές), καθόσον οι αμοιβές αυτές αποκτώνται στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας,

ii) για το δεύτερο μισό του 2014 ή ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με τον κωδικό 4 (αμοιβές ασκούμενων δικηγόρων, πρακτική άσκηση φοιτητών συμμετοχή σε επιδοτούμενα σεμινάρια, περιστασιακά απασχολούμενοι κτλ.] εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (είτε με τον κωδικό 1 βάσει του άρθρου 64 παρ.1 περ.δ΄ εδάφιο 1 του Ν.4172/2013 είτε με τον κωδικό 10 για αμοιβή μικρότερη των 300 ευρώ) εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

6. Τέλος, διευκρινίζονται και τα ακόλουθα: Α) στην περίπτωση που οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά τη λήξη της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(i) και εφόσον βέβαια τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ΄ της [παρ.2 του άρθ.12 Ν.4172/2013](#) , τότε δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς και το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές κατά το δεύτερο μισό του 2014 φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του νόμου αυτού. Λόγω του ότι η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των εν λόγω προσώπων δεν μπορεί να διακρίνει την μη επικάλυψη των χρονικών διαστημάτων που αντίστοιχα αποκτήθηκαν τα παραπάνω εισοδήματα, στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω φορολογούμενοι πρέπει να υποβάλλουν δήλωση με επιφύλαξη ούτως ώστε να διενεργηθεί εκκαθάριση των δηλώσεων τους σύμφωνα με τα ανωτέρω από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Β) στην περίπτωση που υπάρχει έναρξη δραστηριότητας από τους ανωτέρω ερευνητές κατά τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(i), τότε το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.(ii) φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 29 ανεξάρτητα από το αν

τηρούνται ή όχι και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 Ν.4172/2013, καθώς και στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την προσκομισθείσα από 04-03-2015 σύμβαση μίσθωσης έργου με το «.....» καθώς και η από 01-07-2015 τροποποίηση αυτής από τις οποίες προκύπτει ότι ο προσφεύγων, για το χρονικό διάστημα από 04-03-2015 έως 29-02-2016 παρείχε εκπαιδευτικό έργο στο

Επειδή, από το υποσύστημα Μητρώου του προγράμματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη εργασιών την 13-03-2015 με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου Δημόσιου Τομέα από προσωπικό με σύμβαση έργου», έχοντας ως επαγγελματική έδρα την οικία του. Στις 29-02-2016 προέβη σε διακοπή εργασιών.

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα από 02-06-2016 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών/έργου που σύναψε ο προσφεύγων με το «..... (.....)», αποδέχεται και αναλαμβάνει κατόπιν αμοιβής, την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών ο προσφεύγων δεν προέβη σε έναρξη εργασιών. Κατόπιν του σχετικού ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων που απέστειλε ο ανωτέρω εργοδότης-φορέας με τις αποδοχές που του κατέβαλε ως «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων κλπ)» καταχωρήθηκε η αμοιβή του ποσού των 2.100,00€ στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, για τους δυο πρώτους μήνες του φορολογικού έτους 2016, ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες εκπαίδευσης σε νομικό πρόσωπο (.....) βάσει σύμβασης έργου, ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούτο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, δεν είχε την εμπορική ιδιότητα και η επαγγελματική του εγκατάσταση ήταν ίδια με την κατοικία του. Ακολουθώντας, από τον Ιούνιο του ίδιου έτους και μετά παρείχε υπηρεσίες συμβούλου σε έτερο νομικό πρόσωπο (.....) χωρίς να προβεί σε έναρξη επαγγέλματος και χωρίς υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, είναι τελείως διακριτή και διαφορετική η χρονική διάρκεια παροχής υπηρεσιών στα προαναφερθέντα νομικά πρόσωπα χωρίς να επικαλύπτονται τα χρονικά διαστήματα κατά τα οποία αποκτήθηκαν τα αντίστοιχα εισοδήματα.

Επειδή, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την φορολόγηση με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του Ν 4172/2013 αναφορικά με το εισόδημα του προσφεύγοντα (1.073,00€) για τις υπηρεσίες εκπαιδευτή που παρείχε στο

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ.πρωτ./04-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.