



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **05/02/2018**

Αριθμός απόφασης: **1165**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, κατοίκου Τρικάλων, οδός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/28.5.2017 και αριθμό ειδοποίησης/11.9.2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), της οποίας ζητείται η μερική ή ολική ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

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

Επί της από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/28.5.2017 και αριθμό ειδοποίησης/11.9.2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 233,37 €, πλέον προκαταβολής ΦΕφπ επόμενου έτους ποσού 233,37 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 48,48 €, ήτοι συνολικό ποσό 515,12 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά τη μερική ή ολική ακύρωση ή την τροποποίηση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι τα ποσά που έλαβε από το Κέντρο Ελέγχου και Πρόληψης Νοσημάτων (ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ.) εντός του 2016 έπρεπε να φορολογηθούν σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013, άλλως σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, και όχι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 περ. β' και στ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «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) [...], 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) [...], 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 διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. [...]. 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) [...], ε) τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα **Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.**, στ) [...]. 5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης **στ'** της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 [...] ορίζεται, ότι [...]. 6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1120/25.4.2014, **δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη [...]** 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. Με τις διατάξεις της περ.β΄ παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι [...]. 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 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 ιδίου έτους, οι ανωτέρω ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση έργου στα ίδια ερευνητικά κέντρα με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησης 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 αρθ. 12 ν.4172/2013, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.»

Επειδή, προς απόδειξη των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, α) φωτοαντίγραφο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού, από την οποία προκύπτει ότι είχε προσληφθεί στις 03.10.2015 ως μισθωτός από ανώνυμη εταιρεία, από την οποία αποχώρησε οικειοθελώς στις 13.1.2016, β) φωτοαντίγραφο της από 02.02.2016 Σύμβασης Έργου μεταξύ του ιδίου και του ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. με διάρκεια έως και 19.9.2016, με την οποία συμφωνήθηκε να παρέχει στο ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. το έργο που του ανατίθεται στον τομέα του ΕΚΑΒ Ρόδου και, εάν παρίσταται ανάγκη, και σε άλλους τομείς του ΕΚΑΒ σε συνεννόηση με το ΕΚΑΒ, γ) φωτοαντίγραφο της από 07.09.2016 Τροποποίησης Σύμβασης Έργου μεταξύ του ιδίου και του ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ., με την οποία τροποποιήθηκε η ως άνω αρχική (υπό (β)) Σύμβαση Έργου, ώστε να ισχύει πλέον μέχρι

19.11.2016, **δ)** φωτοαντίγραφο της από 18.2.2016 βεβαίωσης έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία της Δ.Ο.Υ. Ρόδου που αφορά στον προσφεύγοντα, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων στις 18.2.2016 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΚΩΔΙΚΟΣ 84251901: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΣΩΣΗΣ ΑΤΟΜΩΝ (ΣΤΗ ΘΑΛΑΣΣΑ, ΣΤΑ ΒΟΥΝΑ, ΣΕ ΦΥΣΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ)» και δευτερεύουσα «ΚΩΔΙΚΟΣ 86901400: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΣΘΕΝΟΦΟΡΩΝ» και τηρούμενα βιβλία Β΄ κατηγορίας, και **ε)** φωτοαντίγραφο της από 22.11.2016 βεβαίωσης διακοπής εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία της Δ.Ο.Υ. Ρόδου που αφορά στον προσφεύγοντα, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων στις 22.11.2016 προέβη σε διακοπή εργασιών λόγω παύσης τους αναφορικά με τις ως άνω (υπό **δ**)) δραστηριότητές του.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών του, ότι τα ποσά που έλαβε από το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. εντός του 2016 έπρεπε να φορολογηθούν σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013, άλλως σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, και όχι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **α)** Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. **στ'** ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016, και σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013) υπάγονται μόνο τα ποσά (αμοιβές) που καταβάλλονται έναντι παροχής υπηρεσιών, στις οποίες προέχει το στοιχείο **αα)** της συμβουλής ή **αβ)** της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή αμοιβές από την άσκηση επαγγελματιών που χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα υπό την ισχύ του ν. 2238/1994, στα οποία όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συγκαταλέγεται ούτε η ως άνω κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντος (υπηρεσίες διασώστη και συγκεκριμένα υπηρεσίες διάσωσης ατόμων στη θάλασσα, στα βουνά και σε φυσικές καταστροφές) ούτε η ως άνω δευτερεύουσα δραστηριότητά του (υπηρεσίες ασθενοφόρων), αφού δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στις εν λόγω υπηρεσίες προέχει είτε το στοιχείο της συμβουλής είτε το στοιχείο της επιστημονικής, καλλιτεχνικής ή πνευματικής δημιουργίας. Συνεπώς, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2016 από το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. έναντι παροχής σε αυτό υπηρεσιών διασώστη σε τομείς του ΕΚΑΒ δεν μπορούσαν να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013, αφού δεν πληρούνταν όλες οι προβλεπόμενες από το πραγματικό της εν λόγω διάταξης προϋποθέσεις εφαρμογής της (και συγκεκριμένα δεν πληρούνταν η προαναφερθείσα μία προϋπόθεση). Εξάλλου, **β)** όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. **β'** ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016, και τα διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013) υπάγονται μόνο τα εισοδήματα που αποκτούν πρόσωπα που δεν έχουν προβεί σε έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία, στην υπό κρίση όμως

περίπτωση ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη δραστηριότητας στα πλαίσια της συνεργασίας του με το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. και συγκεκριμένα στις 18.2.2016, ήτοι λίγες ημέρες μετά την υπογραφή της ως άνω από 02.02.2016 Σύμβασης Έργου με το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ., δυνάμει και σε εκτέλεση της οποίας εισέπραξε τα υπό κρίση ποσά εντός του 2016. Συνεπώς, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2016 από το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. έναντι παροχής σε αυτό υπηρεσιών διασώστη σε τομείς του ΕΚΑΒ δεν μπορούσαν να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία ούτε κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, αφού δεν πληρούνταν όλες οι προβλεπόμενες από το πραγματικό της εν λόγω διάταξης προϋποθέσεις εφαρμογής της (και συγκεκριμένα δεν πληρούνταν η προαναφερθείσα μία προϋπόθεση). Σ' ό,τι δε αφορά στην εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παρ. 4 περ. ε' της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών περίπτωσης, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων από το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. εντός του 2016 δεν μπορούσαν να υπαχθούν ούτε στην περίπτωση αυτή, γιατί η εν λόγω περίπτωση αφορά σε συμβασιούχους έργου στα ΚΕΠ, στο Δημόσιο και σε ΝΠΔΔ και όχι (και) σε συμβασιούχους έργου σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΙΔ), όπως το ΚΕ.ΕΛ.Π.ΝΟ. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 06.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/28.5.2017 και αριθμό ειδοποίησης/11.9.2017 **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
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.