



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/01/2018

Αριθμ. Αποφ.: 184

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου-ενδικοφανή προσφυγή του-, **με ΑΦΜ**-, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της-, κατά της με αριθμ.-/.....- 2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου βάσει της με αριθμ.-2017 αρχικής δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με επιφύλαξη και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Την από 25-09-2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου-Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμ.-/.....-2017 ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με επιφύλαξη, στην οποία συμπεριέλαβε εισοδήματα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος άρθρου 13 ν. 4172/2013) ύψους 1.231,68 €, καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 40.640,60 €, τόκους ημεδαπής ύψους 0,70 € και εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 420,00 €. Η ανωτέρω επιφύλαξη που διατύπωσε με την υποβληθείσα δήλωσή του δεν έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατ' ακολουθία προέκυψε χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 8.949,16 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και η φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της [παρ.1 του άρθρου 15](#) του νόμου 4172/2013, καθότι, υπάγεται στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «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, δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1047/12-2-2015, 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.

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, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή,

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.1120/25.4.2014.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου του προσφεύγοντος προκύπτουν τα εξής :

-Συνάφθηκε η από-/2016 σύμβαση εργασίας μεταξύ της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....-» με ΑΦΜ-και του-με ΑΦΜ-, (για την οποία σύμβαση υποβλήθηκε εμπροθέσμως η με αριθμ.-δήλωση – κατάσταση συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 ν. 1882/1990). Σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση η ανωτέρω εταιρεία ανέθεσε στον προσφεύγοντα τη σύνταξη οικονομοτεχνικών μελετών, τα καθήκοντα του οικονομοτεχνικού συμβούλου για την υποστήριξη των προϊόντων που παράγει και εμπορεύεται. Η σύμβαση αυτή είναι σύμβαση ανεξάρτητης επαγγελματικής συνεργασίας των δύο μερών και δεν αποτελεί σύμβαση εξαρτημένης εργασίας. Επειδή το εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός του, ως οικονομοτεχνικού συμβούλου ανέρχονταν κατά το έτος 2016 στο ποσό των 40772,82 ευρώ, και το οποίο δηλώθηκε από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, με ηλεκτρονικό τρόπο ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, η αμοιβή που εισέπραξε έχει τον χαρακτήρα της παροχής οικονομοτεχνικής υπηρεσίας δηλαδή επάγγελμα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέριο επάγγελμα.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, αλλά μόνο παροχή σε είδος βάσει του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, η οποία φορολογήθηκε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία .

Επειδή, από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει ως τόπο άσκησης της δραστηριότητάς του τη διεύθυνση της οικίας του, επί της οδού-στη-.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, κρίνεται εν προκειμένω εφαρμοστέα η διάταξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4172/2013, καθότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται και πρέπει, κατ' αντιστοιχία, να φορολογηθεί το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ.-/.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του-**με ΑΦΜ**-ως προς την φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ήτοι ποσού 40.772,82 ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω ΠΟΛ. 1047/2015.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.