



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 26/04/2017

Αριθμός απόφασης: **1062**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. . του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού ...- Τ.Κ. ... κατά της με αριθμό ειδοποίησης .../...-**2016** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, (αρ. καταχώρησης δήλωσης ...), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από ...-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

Με τη με αριθ. ειδοποίησης ... και με ημερομηνία έκδοσης .../2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... (αριθ. αρχικής δήλωσης ...) προέκυψε ποσό κύριου φόρου προς καταβολή 1.957,02€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 666,96€, ήτοι συνολικό ποσό 2.623,98€ .

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις ...2016 ηλεκτρονικά αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (χρήση από 01/01/2015 έως 31/12/2015), με επιφύλαξη, με αριθμό καταχώρησης δήλωσης

Στις .../2016 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας τα δικαιολογητικά για εκκαθάριση της δήλωσης του (με α/α καταχώρησης δικαιολογητικών .../...-2016), δηλώνοντας σε υπεύθυνη δήλωση τον λόγο της επιφύλαξης του, η οποία συνίστατο στο εξής:

- εξέδωσε τιμολόγιο σε έναν εργοδότη και πρέπει να φορολογηθεί με την κλίμακα των μισθωτών, όπως προβλέπει ο νόμος, καταθέτοντας ταυτόχρονα χειρόγραφα και τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015 (αριθ. τροπ. δήλωσης .../...-2016) όπου:

1) συμπλήρωσε τον κωδικό 019 (πίνακας 2) «ασκείτε επιχ. δραστηρ. και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ'παρ 2 αρθρ 12 Κ.Φ.Ε.») και τον κωδικό 307(πίνακας 4) «Εισόδημα από επιχ. δραστηρ. της περ. στ'παρ 2 αρθρ 12 Κ.Φ.Ε.» του εντύπου Ε1.

2) συμπλήρωσε τον κωδικό 591 «περ. στ'παρ 2 αρθρ 12» και μετέφερε το καθαρό εισόδημα του από τον κωδικό 346 « φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχ. δραστηρ.» στον κωδικό 348 « καθαρό εισόδημα περ. στ'παρ 2 αρθρ 12» του εντύπου Ε3.

Στις/2016 η Δ.Ο.Υ. προέβη σε εκκαθάριση της αρχικής του δήλωσης εκδίδοντας Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου (αριθ. ειδοποίησης/....2016) για το φορολογικό έτος 2015 μη κάνοντας δεκτό το αίτημα του για φορολόγηση των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις περ. στ' παρ. 2 άρθρο 12 Κ.Φ.Ε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την τροποποίηση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 ισχυριζόμενος ότι, τα εισοδήματα που απέκτησε από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. στ'

παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και εσφαλμένα φορολογήθηκε γι' αυτά και για το σύνολο των εισοδημάτων του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «*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*». Περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «*Το ακαθάριστο Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) 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.....*».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1047/12-2-2015** Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013

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.

2. Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, από 1.1.2014 διακρίνονται τέσσερις (4) κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων (σχετ. παρ.2 άρθρου 7 ν.4172/2013).

3. Στη νέα Β' κατηγορία-πηγή ενοποιήθηκαν οι πηγές Δ', Ζ' και Ε' (δηλαδή αντίστοιχα εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και εισόδημα από αγροτική εκμετάλλευση) υπό το γενικό χαρακτηρισμό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. άρθρο 21 ν.4172/2013). Κατά συνέπεια, δεν διαφοροποιείται πλέον η φορολογική μεταχείριση μεταξύ κάποιου που σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, αποκτούσε εισόδημα που χαρακτηριζόταν ως Ζ' πηγής (εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα) ή ως Δ' πηγής (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).

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)** τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση, **β)** τα εισοδήματα φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε προγράμματα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας, **γ)** οι αποζημιώσεις ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης, **δ)** τα εισοδήματα που αποκτούν δικαιούχοι προγράμματος «επανεκπαίδευσης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας» (αφορά πρώην εργαζομένους εταιριών που έκλεισαν και οι οποίοι υπάχθηκαν στα προγράμματα αυτά), **ε)** τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ. **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. 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**,

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην **ΠΟΛ.1120/25.4.2014**, **δεν υπάγονται** στην ανωτέρω διάταξη (παρ.5 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.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στο φορολογικό έτος 2015, ο προσφεύγων υπέβαλλε στις .../2016 την αρχική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος που αφορά στο φορολογικό έτος 2015 ηλεκτρονικά και εμπρόθεσμα με Α/Α καταχώρησης ..., με επιφύλαξη . Ταυτόχρονα με την προσκόμιση των δικαιολογητικών της αρχικής του δήλωσης (Ε1, Ε3, Υπεύθυνη δήλωση για τον λόγο της επιφύλαξης, Βεβαίωση αμοιβών από 01/01/2015 έως 31/12/2015, Ανάλυση Βεβαίωσης Αποδοχών, το από .../2015 Ιδιωτικό συμφωνητικό με το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας και την από 02/06/2015 τροποποίηση του, και την από2015 Σύμβαση έργου με το Πανεπιστήμιο Μακεδονίας) με Α/Α .../...-2016, κατέθεσε και τροποποιητική δήλωση για το εν λόγω έτος με Α/Α .../....-2016 ώστε να φορολογηθούν τα εισοδήματα του από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εισοδήματα της περ. στ' παρ.2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

Το ίδιο φορολογικό έτος 2015, υπάρχουν εισοδήματα τα οποία σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλε ο εργοδότης του προσφεύγοντος «Ειδικός Λογαριασμός κονδυλίων Έρευνας Πανεπιστημίου Μακεδονίας» αποτελούν ως είδος αποδοχών «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων, έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό 403 «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του πίνακα 4,

του Εντύπου Ε1 και φορολογούνται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για να συντρέχει η περ.στ'παρ.2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. θα έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό 301 «άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ. (εκτός περ. 2,3)».

Επομένως ο προσφεύγων δεν συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις προκειμένου να φορολογηθεί με τις διατάξεις της περ.στ'παρ.2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., και ορθώς η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε εκκαθάριση της δήλωσης του, εκδίδοντας Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου για το φορολογικό έτος 2015 φορολογώντας τα εισοδήματα του με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την από/2016 και με αρ Δήλωσης ...-αρ.Ειδοποίησης ... και ΑΧΚ .../1/2016, Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (Ν. 4172/2013), της Δ.Ο.Υ..., για το φορολογικό έτος 2015-προσδιοριζόμενο ποσό για καταβολή με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015	
Σύνολο Κύριου Φόρου με την παρούσα απόφαση	1.957,02
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	666,96
ΠΟΣΟ καταβολής με την παρούσα απόφαση	2.623,98 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α7
ΤΜΗΜΑΤΟΣ 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.