



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 08/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1898

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Μαγνησίας, επί της οδού, κατά της **με αρ. ειδοποίησης/11-10-2016 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου** της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα .

5. Την με αρ. ειδοποίησης/11-10-2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2015 της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βόλου .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε την 11/10/2016, βάσει της με αρ..... υποβληθείσης από την προσφεύγουσα 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου **467,26 €**.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 13/07/2016 την υπ'αριθμ...../13-07-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, και στις 27/07/2016 υπέβαλε το υπ'αριθμ..... έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. Βόλου με θέμα «Εκκαθάριση φορολογικής δήλωσης Ε1 με επιφύλαξη» με το οποίο αιτείται για το ποσό των 7.600,00 ευρώ που έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 403 του εντύπου Ε1, να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.35 του ν.4172/2013 και να φορολογηθεί με την κλίμακα των μισθωτών συνταξιούχων μέχρι το ποσό των 6.000,00 ευρώ, ενώ για το υπερβάλλον ποσό να φορολογηθεί με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ισχυριζόμενη ότι έκανε μεν έναρξη την 07/12/2015 αλλά δεν προέκυψε εισόδημα μέσα στο έτος 2015 από επιχειρηματική δραστηριότητα με υποχρέωση έναρξης. Προς τούτο επικαλείται την ΠΟΛ 1047/12.02.2015 και το έγγραφο ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ.2015/08.08.2015.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ στις 10/10/2016 προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης χωρίς να αποδεχθεί την επιφύλαξη της προσφεύγουσας και εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../10-10-2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με χρεωστικό ποσό για πληρωμή 467,26 ευρώ. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή της υπ'αριθμ..... 1^η τροποποιητικής δήλωσης δηλώνοντας επί πλέον στοιχεία (δευτερεύουσες κατοικίες) και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της υπ'αριθμ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση χωρίς να τροποποιηθεί η φορολογική της υποχρέωση .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της υπ'αριθμ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να της επιστραφεί όλος ο παρακρατηθείς φόρος που της αναλογεί, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι το εισόδημα που έλαβε το 2015 προκύπτει από εργασία που πραγματοποιήθηκε τα έτη 2014 και 2015, ως εκπαιδεύτρια ενηλίκων στο και η αμοιβή της αποδίδονταν με τίτλους κτήσης και με καθεστώς μισθωτών υπηρεσιών, χωρίς να είναι υπόχρεη σε έναρξη επιτηδεύματος και σε έκδοση Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών. Για να υπογράψει νέα σύμβαση από την 07/12/2015 μέχρι 29/02/2016 προέβη σε έναρξη εργασιών τον Δεκέμβριο του 2015, καθώς

αποτελούσε βασική προϋπόθεση. Από την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα δεν τιμολογήθηκε κανένα ποσό, το ποσό που εισπράχθηκε αφορά περίοδο συμβάσεων που δεν ασκήθηκε παράλληλα επιχειρηματική δραστηριότητα. Καθώς η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 δεν μπορεί να διαχωρίσει τις διαφορετικές ιδιότητες που αποκτήθηκαν το φορολογικό έτος 2015 ζητά να επανεξετασθεί η εκκαθάριση της φορολογικής της δήλωσης.

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«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, 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 στην ΠΟΛ 1047/2015 με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β΄ και στ΄ της παρ.2 άρθρου 12 Ν.4172/2013» ορίζεται:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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 «επανεπιδίκευσης, 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, 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 στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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 οριζομένων 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, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2015 :

α) σύμφωνα την υπ' αριθμ..... αρχική δήλωση και την υπ' αριθμ..... 1^η τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους 2015, εμφανίζει πραγματικό εισόδημα **7.703,45 ευρώ** το οποίο αναλύεται σε :

-εισόδημα από ακίνητα ποσού 102,39 ευρώ

-εισόδημα από μερίσματα-τόκοι 1,08 ευρώ

-εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (απαλλασσόμενων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων) ποσού 7.600,00 ευρώ.

Επειδή το δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού **7.600,00 ευρώ**, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2015 στο «taxisnet» προέρχεται από έναν μόνο εργοδότη και συγκεκριμένα από το «.....» , ΑΦΜ, και στο είδος αποδοχών αναφέρεται: **«Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσόμενων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων κλπ)** και δηλώθηκε μέσω ηλεκτρονικής καταχώρησης σύμφωνα με την ΠΟΛ 1051/19-02-2015, από τον ως άνω εργοδότη στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» του εντύπου Ε1.

Επειδή το ως άνω ποσό 7.600,00 ευρώ δόθηκε στην προσφεύγουσα μέσω έκδοσης τίτλων κτήσης (πρώην Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης) βάσει των από, 18/11/2014, 20/11/2014, 15/12/2014, 05/03/2015 και 24/04/2015 συμβάσεων μισθώσεων έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και τουως αμοιβή λόγω εκτέλεσης έργου διδασκαλίας του γνωστικού αντικείμενου της

Επειδή η προσφεύγουσα την 07/12/2015 υπέγραψε νέα σύμβαση μίσθωσης έργου με το ως άνω ίδρυμα και υπέβαλε την υπ' αριθμ...../07-12-2015 δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Εκπαίδευσης Π.Δ.Κ.Α.» με δηλωθείσα επαγγελματική έδρα την κατοικία της ήτοι στη Μαγνησίας επί της οδού.....

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.35 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωση έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15. Εάν το πραγματικό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι διατάξεις του

παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.».

Επειδή η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών την 07/12/2015 δεν εμπίπτει στις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015:

α)ως επιτηδευματίας με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες εκπαίδευσης, δεν κατέχει την εμπορική ιδιότητα, β) η επαγγελματική της εγκατάσταση είναι ίδια με την κατοικία της, γ) παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες βάσει των ως άνω συμβάσεων μίσθωσης έργου, σε ένα νομικό πρόσωπο, και δ)δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα, εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 περ.στ του ν.4172/2013, και το υπό κρίση εισόδημα , φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./08-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσαςτου, ΑΦΜ και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω .

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 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
α/α**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .