



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-02-2017

Αριθ. Απόφασης: 471

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των

αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της . . του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ., κατά της αρνητικής με αριθμό πρωτοκ./.....2016 απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμ., δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με επιφύλαξη και της από-2016 και με αριθμ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. Πρωτοκ./.....-2016 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ' αριθμ./.....2016, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη και την από-2016 και με αριθμ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της . . του, ΑΦΜ, 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 την/.....-2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ.πρωτ./.....-2016, δήλωσης, με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε το αίτημά της και εκδόθηκε η-2016 και με αριθμ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης επί της διατυπωθείσης επιφύλαξης επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και την τροποποίηση του οικείου εκκαθαριστικού σημειώματος, προκειμένου να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της [παρ.1 του άρθρου 15](#) του νόμου 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα 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.

Επειδή, από 1.1.2014 με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 7 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/13), ορίζεται ότι: « Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.

Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».

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. 6 και 7 της ανωτέρω ΠΟΛ. Ορίζεται ότι : «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 βιολόγου, 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, ακολούθως με το με αριθ.πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8-8-2015, έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, παρέχονται οδηγίες επί της ΠΟΛ. 1047/12-2-2015, διευκρινίζοντας ότι :

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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι : «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος

μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Στην προκειμένη περίπτωση από τη μελέτη των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλούνται από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, προκύπτουν τα εξής :

α) κατά το χρόνο έναρξης απασχόλησής της,/2015, στο Ινστιτούτο Μοριακής Βιολογίας του Τμήματος Βιοϊατρικής Έρευνας ΙΤΕ, δυνάμει της σύμβασης – συμφωνίας αποδοχής υποτροφίας ερευνητή – μεταπτυχιακού φοιτητή ΑΕΙ, στο πλαίσιο ερευνητικού προγράμματος υπήρχε έναρξη δραστηριότητας (ημερομηνία διακοπής της δραστηριότητας/2015), ως υπηρεσίες έρευνας στη βιολογία,

β) Από το υποσύστημα Κ.Β.Σ. του TAXIS, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε συγκεντρωτική πωλήσεων – υπηρεσιών για το έτος 2015, δηλώνοντας για το μήνα Δεκέμβριο τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής 7.687,76 €, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την διασταύρωση των σχετικών συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων των αντισυμβαλλόμενων με την προσφεύγουσα, Πανεπιστήμιο (ΑΦΜ) και Ίδρυμα ιατροβιολογικών ερευνών (ΑΦΜ), και συνεπώς συντρέχει περίπτωση παράλληλης απόκτησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα, και επικάλυψης των χρονικών διαστημάτων που αντίστοιχα αποκτήθηκαν τα παραπάνω εισοδήματα και συνεπώς ορθά φορολογήθηκε το εισόδημα ύψους 19.852,20 €, με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 εργασία 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 από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της . . του, ΑΦΜ, ως προς τη μη φορολόγηση ποσού 19.852,20 € με τη κλίμακα εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος
του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης**

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.