



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα

4-1-2016

Αριθμός απόφασης:

9

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

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. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. 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.
 - ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκουκατά της υπ' αριθ.πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.φορολογικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την απόεισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την απόκαι με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.φορολογικού έτους 2014 που εκδόθηκε βάσει της με αριθμ.δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους ευρώ. Στην εν λόγω αρχική δήλωση, την οποία υπέβαλλε η προσφεύγουσα από κοινού με το σύζυγό της, συμπεριέλαβε στο συνολικό εισόδημά της ύψους€, ποσό ύψους€ το οποίο αντιστοιχεί σε εισόδημα που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρείακαι τα οποία συμπεριελήφθησαν στο Κ.Α. 404 της δήλωσης «ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ , ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΝ ΣΕ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ» βάσει της υποβληθείσας σε ηλεκτρονική μορφή βεβαίωσης αποδοχών σύμφωνα με την ΠΟΛ 1051/19-2-2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της παραπάνω πράξης και τη μεταφορά του εν λόγω ποσού ύψους€ από τον κωδικό αριθμό 404 της δήλωσης στον κωδικό 302 ή 308, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Το εισόδημα ύψους€, βάσει έγγραφης συμφωνίας (τίτλος κτήσης υπηρεσιών) με τηνείχε δηλωθεί αυτόματα στη δήλωση της στον κωδ. 404 και αποκτήθηκε μετά από αίτημα της εταιρείας από την οποία είχε αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης. Οι συγκεκριμένες υπηρεσίες έγιναν εφάπαξ και ήταν απόρροια της εργασιακής της σχέσης σαν μισθωτός για 21 χρόνια.
2. Λόγω της εγγύτητας της αποχώρησής της από την εταιρεία (9/2013) και της παροχής της υπηρεσίας σε αυτή (1/2014) που είναι άμεσα συνδεμένη με την προηγούμενη μισθοδοτική της ιδιότητα, αιτείται τη μεταφορά του ποσού των€ από τον κωδ. 404 στο κωδ. 302 ή 308.
3. Η υπαγωγή στον κωδ. 404 επιβάρυνε υπέρμετρα τον οικογενειακό προϋπολογισμό σε βαθμό που να μην μπορεί να ανταπεξέλθει στην πληρωμή του φόρου. Να διερευνηθεί η υπαγωγή της στο νόμο 4330/2015 λαρθ.1 παρ.4 και ΠΟΛ 1047/2015.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 **Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις** ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η περ. β της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 έχει εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις όπου υφίσταται σύμβαση εξαρτημένης εργασίας και το εισόδημα που αποκτάται στα πλαίσια αυτής, θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013. Περαιτέρω η περ. στ της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου, αφορά σε περιπτώσεις φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις, οι οποίοι για να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, πρέπει να συντρέχουν κάποιες προϋποθέσεις.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 **Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα** ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

.....

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.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ): «2. Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, **ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση**, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2014 δεν είχε την ιδιότητα του επιτηδευματία ούτε ήταν υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, καθότι συνταξιούχος ήδη από το 2013 όπως αναφέρει και η ίδια στην παρούσα. Περαιτέρω η εν λόγω παροχή υπηρεσίας κατά το έτος 2014 στη από τη προσφεύγουσα, δεν διενεργήθηκε στα πλαίσια υφιστάμενης εργασιακής σχέσης με τη μορφή της μισθωτής εργασίας με την εν λόγω εταιρεία αλλά με τη μορφή μεμονωμένης πράξης κατά την έννοια της παρ.3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ήτοι ως ευκαιριακή απασχόληση, από την οποία εισέπραξε το ποσό τωνευρώ βάσει της από έγγραφης συμφωνίας (τίτλος κτήσης υπηρεσιών) που εκδόθηκε από την καταβάλλουσα την αμοιβή εταιρεία, κατά τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του ΚΦΑΣ.

Κατά συνέπεια το ποσό την αμοιβής που εισέπραξε η προσφεύγουσα από τηνεμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 περ.β'και στ' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 που επικαλείται εν προκειμένω. Ως εκ τούτου το ανωτέρω ποσό αμοιβής, ορθά συμπεριελήφθη στον κωδικό αριθμό 404 της αρχικής δήλωσης ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες και όχι στους κωδικούς με αριθμό 302 ή 308.

Επειδή με την παράγραφο 35 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 4330/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από 16.6.2015, ορίζεται ότι:

«35. Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων κατά το φορολογικό έτος 2014 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 από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 35 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 όπως επικαλείται, καθόσον το πραγματικό της εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2014 υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ (.....€ από συντάξεις,€ από ενοίκια και€ από την εταιρεία) και ως εκ τούτου το υπερβάλλον ποσό φορολογείται με την κλίμακα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της απόκαι με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).