



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.11.2018

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

Αριθμός απόφασης: 1821

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04.07.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ κατά της με αριθμό ειδοποίησης/07-06-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων στις 25.09.2012 προέβη σε έναρξη εργασιών με ΚΑΔ 85591902 – Υπηρεσίες διδασκαλίας (εισηγήσεων) σε επιμορφωτικά σεμινάρια, προκειμένου να αμείβεται για την επικουρία διδασκαλίας που παρείχε ως υποψήφιος διδάκτωρ στο Τμήμα Ηλεκτρολόγων Μηχανικών και Μηχανικών Υπολογιστών του Πανεπιστημίου, βάσει έγγραφων συμβάσεων έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, συγκεκριμένα κατά το έτος 2017 παρείχε εργαστηριακή εκπαίδευση στα μαθήματα «Αναλογικές τηλεπικοινωνίες - Τεχνικές κωδικοποίησης - Ψηφιακές τηλεπικοινωνίες II – Θεωρία πληροφοριών». Κατά την συμπλήρωση του εντύπου Ε3 φορ. Έτους 2017, το ηλεκτρονικό σύστημα taxinet δεν επέτρεψε στον προσφεύγοντα να επιλέξει τον κωδικό 007 (περ. Στ' παρ. 2 αρθρ. 12 Ν. 4172/2013) εμφανίζοντας το μήνυμα "υπάρχουν ΚΑΔ που δεν σχετίζονται με την περ. στ' παρ. 2 αρθρ. 12 Ν. 4172/2013". Μετά την οριστική υποβολή της με αρ. Καταχ./07.06.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. Έτους 2017, εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος 275,53€, προκαταβολή φόρου 275,53€ και τέλος επιτηδεύματος 433,33€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 984,39€, καθώς η διαφορά που προέκυψε μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του προσφεύγοντα φορολογήθηκε σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29 Ν. 4172/2013 ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως ορίζεται από το άρθρο 34 παρ. 1 εδ. β' Ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως και όλως επικουρικά να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να φορολογηθεί ως μισθωτός σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 Ν. 4172/2013, επικαλούμενος παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, πλημμελή αιτιολογία και παραβίαση της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του Ν.4172/13** 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: ...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 του

ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα 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 μια από τις περιπτώσεις α΄ έως και ε΄ του παρόντος άρθρου... »

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1047/2015** “**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. ”

Επειδή, με βάση τα πραγματικά περιστατικά ο προσφεύγων ως υποψήφιος διδάκτωρ στο Τμήμα Ηλεκτρολόγων Μηχανικών και Μηχανικών Υπολογιστών του Πανεπιστημίου, παρείχε εργαστηριακή εκπαίδευση στα μαθήματα «Αναλογικές τηλεπικοινωνίες - Τεχνικές κωδικοποίησης - Ψηφιακές τηλεπικοινωνίες II – Θεωρία πληροφοριών”, για το φορολογικό έτος 2017, βάσει των με αριθμ./...../β4.α/17-01-2017 &/...../β4.α/13-06-2017 έγγραφων συμβάσεων έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου Για τις ως άνω συμβάσεις εκδόθηκαν τα υπ’ αριθμ. ../16-02-2017 ύψους 1.320,80€ &/08-09-2017 ύψους 600,00€ Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αντίστοιχα, τα οποία όπως προκύπτει και από τα στοιχεία της δηλώσεων Ε1 & Ε3 αποτελούν το σύνολο του ακαθάριστου εισοδήματος της επιχειρηματικής του δραστηριότητας για το φορολογικό έτος 2017 ήτοι συνολικό ποσό 1.920,80€. Ο προσφεύγων **δεν είχε άλλη πηγή εισοδήματος από μισθωτή εργασία** όπως άλλωστε απαιτεί το εδάφιο β΄ της περ. στ΄ της παρ. 2 του Άρθρου 12 του Ν.4172/2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προσκομιζόμενες συμβάσεις έργου και βεβαιώσεις αμοιβών του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, καθώς και από τις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών/Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθόλα τα έτη της δραστηριότητας του (2012-2017) **παρείχε μόνο υπηρεσίες επικουρίας διδασκαλίας** ως υποψήφιος διδάκτορας στο Τμήμα Ηλεκτρολόγων Μηχανικών και Μηχανικών Υπολογιστών του Πανεπιστημίου, **βάσει έγγραφων συμβάσεων έργου με ένα μόνο νομικό πρόσωπο.**

Επειδή, οι αμοιβές που εισέπραξε προέρχονταν αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των υπηρεσιών του προς το Τμήμα, στις οποίες αδιαμφισβήτητα **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας** και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή, η έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης δεν διαφέρει από την κατοικία του και συγκεκριμένα συμπίπτει με την οικία του πατέρα του, στον οποίο διαμένει ως φιλοξενούμενος.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε δηλωμένο τον ΚΑΔ 85591902 – Υπηρεσίες διδασκαλίας (εισηγήσεων) σε επιμορφωτικά σεμινάρια και ως εκ τούτου το taxinet δεν επέτρεψε την συμπλήρωση του Κωδικού 007, δηλαδή την υποβολή της φορολογικής του δήλωσης ως μισθωτός της κατηγορίας που ορίζει η Περίπτωση στ΄ της Παραγράφου 2 του Άρθρου 12 του Ν.4172/2013.

Επειδή στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ΄, παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013 ήτοι παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων έργου, με νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α΄ έως και ε΄ του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και δε φέρει την εμπορική ιδιότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./**04-07-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του
..., **ΑΦΜ**

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 Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.