



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/12/2018

Αριθμός απόφασης: 4990

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 03/08/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 03/08/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017 της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε την 03/08/2018, κατόπιν υποβολής της υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος από κοινού με τη σύζυγό του, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.063,21 € πλέον προκαταβολή φόρου ποσού 1.063,20 € και για την σύζυγό του κύριος φόρος 0,01 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 0,04 €, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 2.126,46 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Έχει αναπηρία 80% λόγω προβλημάτων υγείας (επισυνάπτει αποφάσεις ΚΕΠΑ). Εξ αυτής της αιτίας, το 2015 προέβη σε αναγκαστική διακοπή εργασιών (Α/Α της 27/02/2015 και αρ. Δήλωσης στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών). Έκτοτε δεν είχε εισόδημα και ανέμενε τον συνυπολογισμό ενσήμων ΟΑΕΕ και ΙΚΑ προκειμένου να λάβει σύνταξη. Τον Ιούνιο του 2017 και ενώ ακόμη δεν είχε λάβει σύνταξη, χωρίς εισόδημα και ανασφάλιστος, ανέλαβε να εργαστεί στην ως εισηγητής σε ειδικό σεμινάριο. Είχε ενημερωθεί, ότι, λόγω αναπηρίας μπορεί ο εργοδότης να του εκδώσει απόδειξη δαπάνης σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1096/2017 και ειδικότερα το άρθρο 2, να μην γίνει παρακράτηση φόρου και να αντιμετωπιστεί ως μισθωτός υπαγόμενος στο αφορολόγητο. Συγκεκριμένα η ΠΟΛ. ερμηνεύει ότι ο φορολογούμενος εφόσον δεν έχει εμπορική ιδιότητα (είχε διακόψει δραστηριότητες από το 2015), και εφόσον δεν έχει παραπάνω από 3 εργοδότες (στην δική του περίπτωση ήταν ο, η για ένα μικρό σεμινάριο συνολικής αξίας 360 ευρώ και ο) και δεν έχει επαγγελματική εγκατάσταση, τότε με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι απαλλάσσονται φόρου, μεταξύ άλλων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, όπως στην δική του περίπτωση.

Με την υποβολή της δήλωσης για το 2017 αρ. Δηλ., του επιβλήθηκε φόρος ύψους 2.126,46 ευρώ καθόσον το TAXIS τον εκλαμβάνει ως ελεύθερο επαγγελματία (Κωδ 403) και όχι με την ιδιότητα όπως προβλέπει η ΠΟΛ. 1096/2017 παρ.2 δηλ. του μισθωτού και ατόμου με Αναπηρία 80% και επιβάλλει και προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος σαν να ήταν ενεργός επαγγελματίας.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013, 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.
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.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

Επειδή με τις διατάξεις της περ. ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο:

- ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1096/03.07.2017:Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), ορίζεται ότι:

Με αφορμή την υποβολή γραπτών και προφορικών ερωτημάτων προς την υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου 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 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του ΚΦΕ προσδιορίζονται οι μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου, μεταξύ άλλων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

5. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθμ. ΝΣΚ 82/2016 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1098/30.6.2016 εγκύκλιο, έλαβε τη θέση ότι τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, δικαιούνται της προβλεπόμενης φοροαπαλλαγής της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 για την αμοιβή που καταβάλλεται σε αυτά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους υπό την ανωτέρω ιδιότητά τους και δεν προέρχεται από τα κέρδη της εταιρείας ή από την παροχή υπηρεσιών τους πέραν της ιδιότητάς τους ως μελών του Δ.Σ. (όπως υπηρεσίες μηχανικού, λογιστή, δικηγόρου κλπ).

Κατά το σκεπτικό του ΝΣΚ, καίτοι η θεσπιζόμενη ανωτέρω απαλλαγή του άρθρου 14 του ΚΦΕ δεν αφορά σε όλες τις κατ' ιδίαν μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 12 παρ. 3, αλλά

μόνο στους μισθούς, τις συντάξεις και την πάγια αντιμισθία, είναι προφανές ότι η παράλειψη του νομοθέτη να μνημονεύσει ρητώς στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ.ε' ως απαλλασσόμενα και τα εισοδήματα των αναπήρων, τα οποία προέρχονται από αμοιβές (ή από ημερομίσθια κλπ), δεν δύναται να οδηγήσει σε αποκλεισμό της φορολογικής απαλλαγής για τα εν λόγω εισοδήματα, καθώς τέτοιος αποκλεισμός θα ήταν αντίθετος προς θεμελιώδεις αρχές του Συντάγματος για την προστασία των ατόμων με αναπηρία.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, με δεδομένο ότι οι αμοιβές που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και υπό την αίρεση ότι συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που θέτουν οι ίδιες ως άνω διατάξεις, εντάσσονται, για τη φορολόγησή τους, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη εφαρμογή των αναφερομένων στην ανωτέρω γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ότι οι εν λόγω αμοιβές που λαμβάνουν τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 14 του ΚΦΕ.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1087/2018: "Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, στην περίπτωση απόκτησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη", ορίζεται ότι:

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων 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 άρθρου αυτού.

2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι 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, να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, είναι η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους.

Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ήτοι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών 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.

3. Επιπλέον, με το με Α.Π. ΔΕΑΦ Α 1047466 ΕΞ2016/24.3.2016 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι για τη δραστηριότητα του συνθέτη (δραστηριότητα που σύμφωνα με τα προαναφερόμενα υπάγεται στην παροχή συμβουλευτικών ή παρόμοιων υπηρεσιών) και μόνο το στοιχείο της πρόθεσης άσκησης της δραστηριότητας αυτής, από τη στιγμή που δεν έχει ευκαιριακό και παρεπόμενο χαρακτήρα, σε κάθε περίπτωση προϋποθέτει έναρξη δραστηριότητας, όπως άλλωστε και η άσκηση λοιπών επαγγελμάτων που εντάσσονται στην κατηγορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η απόκτηση εισοδήματος χωρίς έναρξη δραστηριότητας δεν νομιμοποιείται και ούτε μπορεί να συνδέεται, με το πλήθος της πελατείας, τον πραγματοποιούμενο κύκλο εργασιών, τον τρόπο άσκησης του επαγγέλματος π.χ. μέσω internet, κ.λπ. Τα προηγούμενα ως θέματα πραγματικά εναπόκεινται στην κρίση και στον έλεγχο της φορολογικής αρχής.

4. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες που υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, δεν έχουν ευκαιριακό και παρεπόμενο χαρακτήρα καθόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου και συνεπώς η υπαγωγή τους στις εν λόγω διατάξεις προϋποθέτει, πέραν των προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, και την προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας για τις ως άνω υπηρεσίες. Επομένως, στις περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της έγγραφης σύμβασης ένα μέρος των εν λόγω υπηρεσιών που παρέχονται, δεν καλύπτεται από προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε οι αμοιβές που αντιστοιχούν στις υπηρεσίες αυτές που παρέχονται χωρίς έναρξη, δεν υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ενώ αντίθετα, και υπό την επιφύλαξη των υπόλοιπων προϋποθέσεων που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, υπάγονται σε αυτές μόνο οι υπόλοιπες αμοιβές που αντιστοιχούν σε εκείνο το διάστημα της έγγραφης σύμβασης κατά το οποίο οι παρεχόμενες υπηρεσίες καλύπτονται από προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας.

5. Η απόκτηση, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, τυχόν ευκαιριακού εισοδήματος που δεν εντάσσεται στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, δεν επηρεάζει την υπαγωγή στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 υπό τη συνδρομή των προϋποθέσεων που εκτέθηκαν πιο πάνω.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 της ΠΟΛ. 1047/12-2-2015: Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και τ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/201, ορίζεται ότι:

6.....

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.....

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 με τις διατάξεις ΠΟΛ. 1120/25-4-14: Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες, , ορίζεται ότι:

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) ορίζονται οι περιπτώσεις πληρωμών που αφορούν αμοιβές, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Συγκεκριμένα, σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται οι πληρωμές για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.

Βάσει της ανωτέρω διάταξης σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται μόνο οι αμοιβές που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, τα οποία παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες σε υπόχρεους του άρθρου 61 του ίδιου νόμου (νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορείς γενικής κυβέρνησης, κ.λπ.).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων είναι άτομο με αναπηρία ποσοστού 80%, όπως αυτό προκύπτει από τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις από το ΚΕΠΑ του ΕΦΚΑ. Στις 14/06/2017 υπέγραψε ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία με την επωνυμία, προκειμένου να

παράσχει τις υπηρεσίες του στην ανωτέρω εταιρεία ως εκπαιδευτής – σύμβουλος για τη διεξαγωγή σεμιναρίου διάρκειας 40 ωρών. Η αμοιβή του συμφωνήθηκε στο ποσό των 4.800,00 €, το οποίο απέδωσε η εταιρεία στον προσφεύγοντα και εξέδωσε την με αριθ./2017 απόδειξη δαπανών. Όπως φαίνεται από την εκτύπωση του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS, ο προσφεύγων έκανε παύση εργασιών στις 27/02/2015 κι, επομένως, κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν ήταν επαγγελματίας.

Επειδή των ως άνω διατάξεων και οδηγιών οι υπηρεσίες που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρεία με την επωνυμία (εκπαιδευτής – σύμβουλος για τη διεξαγωγή σεμιναρίου) δεν δύνανται να υπαχθούν στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, καθόσον η υπαγωγή τους στις εν λόγω διατάξεις προϋποθέτει, την προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1087/2018, οι δε προβαλλόμενοι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29/08/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Ποσό πληρωμής : 2.126,46 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την υπ' αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.