



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24-1-2019

Αριθμός απόφασης: 372

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 12-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. πρωτ. /14-09-2018 έγγραφης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού επί της από 06/09/2018 δήλωσης επιφύλαξης που υποβλήθηκε με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και β) της από 14-09-2018 και με αριθμό ειδοποίησης (αριθμό δήλωσης /14-09-2018) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την με αριθμ. πρωτ. /14-09-2018 έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της από 06/09/2018 δήλωσης με επιφύλαξη τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, και β) την από 14-09-2018 και με αριθμό ειδοποίησης (

αριθμό δήλωσης/14-09-2018) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, 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:

A. Με την υπ' αριθμ. . πρωτ./14-09-2018 προσβαλλόμενη έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας, όπως αυτό αποτυπώνετε στην από 06/09/2018 δήλωση με επιφύλαξη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της φορολογικού έτους 2017, με την οποία ζητούσε, κατά την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, αυτή να αντιμετωπιστεί από τη φορολογική αρχή ως μισθωτή

B. Με την από 14-09-2018 και με αριθμό ειδοποίησης (αριθμό δήλωσης/14-09-2018) προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, το οποίο εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. καταχ./14-09-2018 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε η προσφεύγουσα την 06/09/2018 στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέκυψε κύριος φόρος 29.527,56€, πλέον προκαταβολή φόρου 29.527,56€ ,πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 4.656,53€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€ ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό **64.361,65 €** .

Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού στις 14-09-2018 και εξεδόθη η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 με την οποία βεβαιώθηκε το ως άνω ποσό οφειλόμενου φόρου.

Στην υπ' αριθμ. . πρωτ./14-09-2018 προσβαλλόμενη έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αναφέρονται τα εξής:

« Σε απάντηση της από 6-9-2018 δήλωσής σας επιφύλαξης, που υποβάλλατε με την τροποποιητική δήλωση φορολ. Εισοδήματος φορολ. Έτους 2017, με την οποία ζητάτε να γίνει η εκκαθάρισή της ως μισθωτός σύμφωνα με το άρθρο 12 ΚΦΕ, σας γνωρίζουμε ότι:

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 εγγράφων 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.

Στην περίπτωση σας από τις συμβάσεις που προσκομίσατε προκύπτει ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα σας είναι η παραγωγή ταινιών, η οποία δεν περιλαμβάνεται στα κατονομαζόμενα ελευθέρια επαγγέλματα, όπως αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1047/2015, επομένως έχετε την εμπορική ιδιότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω το αίτημά σας δεν γίνεται δεκτό, οριστικοποιούμε την τροποποιητική δήλωσή σας και σας διαβιβάζουμε συνημμένα το εκκαθαριστικό σημείωμα. ...»

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προχώρησε στην εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό, εκδίδοντας την 14-09-2018 την με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός δήλωσης/14-09-2018) προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 29.527,56€, πλέον προκαταβολή φόρου 29.527,56€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 4.656,53€, πλέον τέλος επιτηδεύματος 650,00€ ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό **64.361,65 €** (Σημ. αρχικό χρεωστικό επίσης 64.361,65 €).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθεί η με αριθμό ειδοποίησης (αριθμός δήλωσης/14-09-2018) και ημερομηνία έκδοσης 14-09-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 και η με αριθμό πρωτ./14-09-2018 έγγραφη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ισχυριζόμενη ότι:

« Το έτος 2017 εργαζόμουν με σύμβαση έργου ανεξαρτήτων υπηρεσιών στην εταιρεία και με τον διακριτικό τίτλο Παρείχα υπηρεσίες λόγω της επαγγελματικής εμπειρίας μου και γνώσης στην κατάρτιση προϋπολογισμών και στην επιμέλεια παραγωγής (σκηνοθεσία, ενοικίαση εξοπλισμού κλπ.) και ως επί το πλείστον με πελάτες του εξωτερικού.

Τα προηγούμενα χρόνια είχα φορολογηθεί ως μισθωτή βάσει της ΠΟΛ. 1047/12/02/2015 χωρίς να υπάρχει κάποιο πρόβλημα. Για το εισόδημα που αφορά το φορολογικό έτος 2017 δεν με φορολόγησαν ως μισθωτή, δεν μου αναγνώρισαν ότι ασκούσα ελεύθεριο επάγγελμά αλλά ότι έχω την εμπορική ιδιότητα λόγω του ΚΑΔ των δραστηριοτήτων της έναρξης μου.

Βάσει των συμβάσεων τις οποίες έχω προσκομίσει προκύπτει ότι εργάζομαι με σύμβαση έργου ανεξαρτήτων υπηρεσιών και ουδέποτε είχα και έχω την εμπορική ιδιότητα. Η υπηρεσία σας όμως παραβλέποντας αυτό με φορολόγησε με υπέρογκα ποσά τα οποία με εξοντώνουν οικονομικά και με εξαθλιώνουν ψυχολογικά αφού οικονομικά δεν μπορώ να ανταποκριθώ σε όλα τα δημόσια βάρη που

μου επιβάλλονται και δεν υπάρχει καμία αναλογία μεταξύ της πραγματικής μου ικανότητας για συνεισφορά στα δημόσια βάρη και σε αυτά που τελικά μου επιβάλλεται να πληρώσω.

Στην κυριολεξία έχω πέσει σε μελαγχολία και ψυχική και σωματική κατάπτωση, διότι τελούσα σε πλήρη άγνοια για την φορολογική μου αντιμετώπιση, διότι είχα κατά νόμιμο τρόπο εφοδιαστεί τα ανάλογα συμφωνητικά, έκανα προσθήκη ΚΑΔ ως υπηρεσίες σκηνοθέτη στο μητρώο της εφορίας, υπηρεσία που στην ουσία προσέφερα μαζί με την οργάνωση παραγωγής ταινιών. Ουδέποτε υπήρξα παραγωγός τηλεοπτικών ταινιών ώστε να αντιμετωπιστώ ως επιτηδεύματίας έχοντας την εμπορική ιδιότητα και όχι ως ελεύθερος επαγγελματίας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα παραπονούμε σήμερα ενώπιόν σας, για τους κάτωθι νόμιμους και βάσιμους λόγους, που κλονίζουν σωρεία ατομικών – συνταγματικών δικαιωμάτων μου.

Προσφεύγω κατά του από 14-09-2018 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και της με αρ. πρωτ./14-9-2018 αρνητικής απάντησης και αιτούμαι την ακύρωση τους, γιατί εκδόθηκαν κατά κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, σφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου αφού δεν έλαβαν υπόψιν τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά που αποδεικνύουν ότι εργαζόμουν με σύμβαση έργου ανεξαρτήτων υπηρεσιών.

Επειδή πληρώ όλες τις προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος 4172/2013 ώστε να φορολογηθώ ως μισθωτή και συγκεκριμένα:

1. Έχω γραπτές συμβάσεις με τους εργοδότες που παρείχα τις υπηρεσίες μου.
2. Τα νομικά πρόσωπα που παρείχα τις υπηρεσίες μου δεν έχουν ξεπεράσει τα τρία.
3. Δεν είχα επαγγελματική εγκατάσταση που να είναι διαφορετική από την κατοικία μου.
4. Δεν είχα εισόδημα από μισθωτή εργασία.
5. έχω δηλώσει ΚΑΔ 90021106 Υπηρεσίες Σκηνοθέτη.
6. Στις υπηρεσίες που παρείχα προείχε το στοιχεί της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, οι οποίες αρμόζουν σε ελευθέρια επαγγέλματα, και
7. Δεν είχα την εμπορική ιδιότητα, εφόσον , εκτός του ότι δεν διατηρούσα επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία μου, όπως προαναφέρω, κατά την παροχή των υπηρεσιών μου: α) δεν διέθετα κεφάλαιο και υλικοτεχνικό εξοπλισμό, β) δεν χρησιμοποιούσα υπηρεσίες τρίτων προσώπων και γ) δεν είχα οργάνωση λογιστικής παρακολούθησης της δραστηριότητάς μου, όλες δε οι παραπάνω υπηρεσίες παρείχοντο από τους εργοδότες μου, οι οποίοι και είχαν την εμπορική ιδιότητα.»

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 «Δήλωση με επιφύλαξη» ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), σχετικά με εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

«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, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1047/2015 παρέχονται διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013:

«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 (Α151), 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, με την εγκύκλιο ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27.07.2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δίνονται επιπλέον διευκρινήσεις σχετικά με την φορολόγηση των ελευθέρων επαγγελματιών ως εξής:

«Θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

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 δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και 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. Επίσης, στην ίδια εγκύκλιο γίνεται ενδεικτική αναφορά σε επαγγέλματα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά του ιατρού, οδοντίατρου, 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.

3. Επίσης, όπως διευκρινίστηκε με το ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ 2018 έγγραφό μας (ΑΔΑ: Ψ72Η46ΜΠ3Ζ-ΒΔΕ), το επάγγελμα του φωτορεπόρτερ-φωτοειδησεογράφου ως συναφές με αυτό του δημοσιογράφου υπάγεται και αυτό στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

4. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι στα ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 υπάγονταν και αυτά του συγγραφέα και δικολάβου καθώς και επαγγέλματα που η διοίκηση είχε κάνει δεκτό ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως αυτά του αρχαιολόγου, προπονητή, εργοφυσιολόγου, εργοθεραπευτή, γραφίστα, τραγουδιστή, συνθέτη, διαιτολόγου, διατροφολόγου, συντηρητή αρχαιοτήτων, μουσικοσυνθέτη, επιμελητή - διορθωτή κειμένων, νοσηλεύτριας ή αποκλειστικής νοσοκόμας. Συνεπώς και τα επαγγέλματα αυτά δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, φορολογούμενοι που αποκτούν εισόδημα από κύρια ή δευτερεύουσα επιχειρηματική δραστηριότητα που έχει την εμπορική ιδιότητα δεν μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι έχουν ήδη υποβάλει με επιφύλαξη ηλεκτρονικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος εξαιτίας του ότι η σχετική εφαρμογή υποβολής των δηλώσεων αυτών φορολογικού έτους 2017 δεν τους επέτρεπε να συμπληρώσουν τους κωδικούς 307-308, οφείλουν να προσκομίσουν στη ΔΟΥ τα δικαιολογητικά που καλύπτουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του

ν.4172/2013. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., αφού συνεκτιμήσει τα προσκομισθέντα στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναφέρονται στην παρούσα, στο ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ 2018 έγγραφο καθώς και στις ΠΟΛ.1047/12.2.2015 και ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκυκλίου, θα αποφανθεί αν συντρέχει περίπτωση υπαγωγής των αμοιβών που εισπράττουν τα παραπάνω πρόσωπα στην περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Τέλος, στις περιπτώσεις φορολογουμένων που σύμφωνα με τα παραπάνω δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, αλλά παρόλα αυτά έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και η αρμόδια ΔΟΥ δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς τους περί ένταξής τους στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, δύναται να επανέλθουν υποβάλλοντας σχετική τροποποιητική δήλωση χωρίς πρόστιμα και τόκους. Φορολογούμενοι που εμπίπτουν στις περιπτώσεις που αναφέρονται και για τους οποίους έχει ολοκληρωθεί η εκκαθάριση μπορούν να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση χωρίς πρόστιμα και τόκους εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης.»

Επειδή η προσφεύγουσα, σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS, έκανε έναρξη στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ στις 26-10-2011 (διακοπή στις 31-07-2018), με αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΗΛΕΟΠΤΙΚΩΝ ΤΑΙΝΙΩΝ », ΚΑΔ 59111102 και «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΤΑΙΝΙΩΝ », ΚΑΔ 59111202 και η διεύθυνση της έδρας της είναι η διεύθυνση της κατοικίας της (.....).

Επειδή στη σφραγίδα των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα στην εταιρεία ΑΦΜ, την κρινόμενη χρήση 2017 και προσκόμισε στη υπηρεσία μας αναφέρεται ως αντικείμενο δραστηριότητας

Επειδή, η επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις συμβάσεις με την εταιρεία ΑΦΜ χρήσης 2017 που προσκόμισε, είναι η παραγωγή ταινιών, η οποία δεν περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα, όπως αυτά αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1047/2015.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα, είχε την εμπορική ιδιότητα το φορολογικό έτος 2017 και ως εκ τούτου το αίτημά της να υπαχθεί σε φορολόγηση των εισοδημάτων της κατά το έτος αυτό ως μισθωτός, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, **δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017 ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ : 64.361,65 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει της από 14-09-2018 και με αριθμό ειδοποίησης (αριθμό δήλωσης/14-09-2018) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.