



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.01.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 257

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 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 28.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Κοζάνης, επί της οδού, ΤΚ 50100 κατά της με αριθμό ειδοποίησης/01-08-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/01-08-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Η προσφεύγουσα στις 22.06.2017 προέβη σε έναρξη εργασιών με ΚΑΔ 82191300 – Προετοιμασία εγγράφων και άλλων εξειδικευμένων υπηρεσιών γραμματειακής υποστήριξης γραφείου, προκειμένου να αμείβεται για την προσφορά Τεχνικής και γραμματειακής υποστήριξης, με τη χρήση γνώσεων πληροφορικής για την υλοποίηση δράσεων κοινωφελούς χαρακτήρα, κοινωνικής πρόνοιας, πολιτισμού, τουρισμού και αθλητισμού στην Περιφερειακή Ενότητα Κοζάνης, για το χρονικό διάστημα από 01/06/2017 έως 31/12/2017, που παρείχε βάσει έγγραφης σύμβασης έργου με την ΑΣΤΙΚΗ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ-ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ-ΑΘΛΗΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ ΚΟΖΑΝΗΣ. Κατά την συμπλήρωση του εντύπου Ε3 φορολογικού Έτους 2017, το ηλεκτρονικό σύστημα taxisnet δεν επέτρεψε στην προσφεύγουσα 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 υποβολή της με αρ. Καταχ./30.07.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού Έτους 2017 που υποβλήθηκε με επιφύλαξη, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κοζάνης η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος 41,36€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 40,38€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 81,74€, καθώς φορολογήθηκε σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 29 Ν. 4172/2013 ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι οι υπηρεσίες που παρείχε προς την ΕΠΤΑΚ είχαν τη μορφή εξαρτημένης εργασίας και ως εκ τούτου θα έπρεπε το αποκτηθέν εισόδημα να φορολογηθεί σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν.4172/2013, και όχι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 περ. β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2017: *«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) [...], 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. [...]. 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) [...], ε) τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα **Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.....**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. Με τις διατάξεις της περ.β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι [...]. 2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ.1 του παρόντος. Διευκρινίζεται, ότι οι περιπτώσεις αυτές αφορούν εισοδήματα που αποκτούν τα ανωτέρω πρόσωπα κατόπιν συμβάσεων έργου με εκπαιδευτικούς ή ερευνητικούς φορείς (ερευνητικά κέντρα εποπτευόμενα από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ., Πανεπιστήμια κ.λπ.) και τα οποία **δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία** σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Παρά το γεγονός ότι συνάπτονται συμβάσεις έργου μεταξύ των προσώπων αυτών και των ανωτέρω φορέων, η ένταξη της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών σαν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, έγινε διότι οι περιπτώσεις αυτές προσιδιάζουν με εξαρτημένη εργασιακή σχέση (οι αντισυμβαλλόμενοι φορείς ελέγχουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα ανωτέρω πρόσωπα). 3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, ότι στις διατάξεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 ν.4172/2013 υπάγονται φυσικά πρόσωπα που **ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων** από τις κείμενες διατάξεις εφόσον βέβαια συγκεντρώνουν και τις λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες διατάξεις. Βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ.στ' παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης, ότι 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....»

Επειδή, προς απόδειξη των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει, α) Φωτοαντίγραφο της από 01/06/2017 σύμβασης ανάθεσης έργου που σύναψε με την Αστική μη Κερδοσκοπική Εταιρεία Πολιτισμού-Τουρισμού-Αθλητισμού και Κοινωνικής Παρέμβασης Περιφέρειας Δυτικής Μακεδονίας-Περιφερειακής Ενότητας Κοζάνης, με την οποία συμφωνήθηκε να παρέχει Τεχνική και γραμματειακή υποστήριξη, με τη χρήση γνώσεων πληροφορικής για την υλοποίηση δράσεων κοινωφελούς χαρακτήρα, κοινωνικής πρόνοιας, πολιτισμού, τουρισμού και αθλητισμού στην Περιφερειακή Ενότητα Κοζάνης, για το χρονικό διάστημα από 01/06/2017 έως 31/12/2017 και β) Φωτοαντίγραφο της από 22.06.2017 βεβαίωσης έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις 22.06.2017 προέβη σε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΚΩΔΙΚΟΣ 82191300: ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ και τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με το λόγο αυτό ισχυρισμών της, ότι τα ποσά που έλαβε από την ΕΠΤΑΚ εντός του 2017 έπρεπε να φορολογηθούν σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, και όχι ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017, και τα διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013) υπάγονται μόνο τα εισοδήματα που αποκτούν πρόσωπα που **δεν έχουν προβεί σε έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία**, στην υπό κρίση όμως περίπτωση η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη δραστηριότητας στα πλαίσια της συνεργασίας της με την «ΕΠΤΑΚ» και συγκεκριμένα στις 22.06.2017, ήτοι λίγες ημέρες μετά την υπογραφή της ως άνω από 01.06.2017 Σύμβασης Ανάθεσης Έργου με την ΕΠΤΑΚ, δυνάμει και σε εκτέλεση της οποίας εισέπραξε τα υπό κρίση ποσά εντός του 2017. Συνεπώς, τα εν λόγω ποσά που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του 2017 από την ΕΠΤΑΚ έναντι παροχής Τεχνικής και γραμματειακής υποστήριξης, με τη χρήση γνώσεων πληροφορικής δεν μπορούσαν να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' ν. 4172/2013, αφού δεν πληρούνταν όλες οι προβλεπόμενες από το πραγματικό της εν λόγω διάταξης προϋποθέσεις εφαρμογής της (και συγκεκριμένα δεν πληρούνταν η προαναφερθείσα μία προϋπόθεση). Σ' ό,τι δε αφορά στην εφαρμογή της προβλεπόμενης από την παρ. 4 περ. ε' της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων

Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών περίπτωσης, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε η προσφεύγουσα από την ΕΠΤΑΚ εντός του 2017 δεν μπορούσαν να υπαχθούν ούτε στην περίπτωση αυτή, γιατί η εν λόγω περίπτωση αφορά σε συμβασιούχους έργου στα ΚΕΠ, στο Δημόσιο και σε ΝΠΔΔ και όχι (και) σε συμβασιούχους έργου σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΙΔ), όπως την ΕΠΤΑΚ. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./28-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της , **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Ποσό πληρωμής : 81,74€

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.