



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-03-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:482

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (αριθμ.δήλωσης) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (αριθμ.δήλωσης) του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε την 10-10-2018, βάσει της με αριθμ..... υποβληθείσας με επιφύλαξη από τον προσφεύγοντα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους, προέκυψε κύριος φόρος 721,01€, προκαταβολή φόρου 1.216,77€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 123,07€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.060,85€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 17-07-2018 την υπ'αριθμ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με επιφύλαξη διότι το έντυπο Ε3 δεν του επέτρεπε να κάνει διαχωρισμό των εισοδημάτων και να φορολογηθεί ανάλογα με την πηγή προέλευσης αυτών, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 401 του εντύπου Ε1 *“Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα”* το ποσό των 17.593,41€ και στον κωδικό 425 *“Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα”* το ποσό των 20.377,85€.

Ακολουθως, προσκόμισε στην αρμόδια ΔΟΥ τα δικαιολογητικά για την εκκαθάριση της δήλωσής του ζητώντας να εκκαθαριστεί η ως άνω υποβληθείσα φορολογική του δήλωση με βάση την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων του. Ειδικότερα και σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, τα εισοδήματά του προέρχονταν κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 16-05-2017 από την παροχή υπηρεσιών TAXI και από 17-05-2017 έως 31-12-2017 από τη δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία (Πολιτικού Μηχανικού) υπαγόμενου στις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013, καθώς ως έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας είχε την κατοικία των γονέων του και είχε συνάψει σύμβαση με έναν και μοναδικό εργοδότη.

Η αρμόδια ΔΟΥ δεν αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και στις 10-10-2018 προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να δεχθεί την επιφύλαξή του και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά η εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης να γίνει ανάλογα με την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων του, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1087/11-05-2018. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι από το ποσό των 17.593,41€ που καταχωρήθηκε στον κωδικό 401 του εντύπου Ε1, το ποσό των 5.728,41€ πρέπει να παραμείνει σε αυτόν ως εισόδημα προερχόμενο από την δραστηριότητα του εκμεταλλευτή ΤΑΞΙ για το διάστημα από 01-01-2017 έως 16-05-2017 ενώ το υπόλοιπο ποσό των 11.865,00€ να μεταφερθεί στον κωδικό 307 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.στ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου Ε1 ως εισόδημα προερχόμενο από την δραστηριότητα του Πολιτικού Μηχανικού για το διάστημα από 17-05-2017 έως 31-12-2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 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 και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει 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. 1047/12-2-2015, δόθηκαν διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 5, 6 και 7 της ανωτέρω ΠΟΛ. ορίζεται ότι "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 το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι ”

3. Με την ΠΟΛ 1047/12-02-2015 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 οριζομένων 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.

4. Από τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό προκύπτει, ότι κατά το πρώτο διάστημα του 2014, μεταπτυχιακοί ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση εργασίας σε ερευνητικά προγράμματα των εποπτευόμενων από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ,Θ. ερευνητικών κέντρων. Στη συνέχεια, κατά το δεύτερο μισό του ίδιου έτους, οι ανωτέρω ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση έργου στο ίδια ερευνητικά κέντρα με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής τους.

.....

6. Τέλος, διευκρινίζονται και τα ακόλουθα: Α) στην περίπτωση που οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά τη λήξη της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(ι) και εφόσον βέβαια τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ΄ της [παρ.2 του άρθ.12 Ν.4172/2013](#) , τότε δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική

δραστηριότητα και συνεπώς και το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές κατά το δεύτερο μισό του 2014 φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του νόμου αυτού. Λόγω του ότι η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των εν λόγω προσώπων δεν μπορεί να διακρίνει την μη επικάλυψη των χρονικών διαστημάτων που αντίστοιχα αποκτήθηκαν τα παραπάνω εισοδήματα, στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω φορολογούμενοι πρέπει να υποβάλλουν δήλωση με επιφύλαξη ούτως ώστε να διενεργηθεί εκκαθάριση των δηλώσεων τους σύμφωνα με τα ανωτέρω από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Β) στην περίπτωση που υπάρχει έναρξη δραστηριότητας από τους ανωτέρω ερευνητές κατά τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(i), τότε το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.(ii) φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 29 ανεξάρτητα από το αν τηρούνται ή όχι και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 Ν.4172/2013, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΠΟΛ 1087/11-05-2018 "Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

"..... 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 επαγγελματιών 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.

6. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε και τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Έστω ότι φυσικό πρόσωπο συνάπτει με άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμηνέα από 1.1.2017 μέχρι και 31.12.2017. Το ως άνω φυσικό πρόσωπο παρέχει τις υπηρεσίες αυτές χωρίς έναρξη για τους πρώτους πέντε (5) μήνες του 2017, ενώ για τους υπόλοιπους μήνες του ιδίου έτους συνεχίζει να παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες έχοντας πραγματοποιήσει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως διερμηνέας από 1.6.2017. Στην περίπτωση αυτή, και υπό την επιφύλαξη της τήρησης και των υπόλοιπων προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, μόνο οι αμοιβές για τους τελευταίους επτά (7) μήνες του 2017 μπορούν να υπαχθούν στις εν λόγω διατάξεις και όχι και οι αμοιβές για τους πρώτους πέντε (5) μήνες του 2017.

β) Έστω ότι το φυσικό πρόσωπο του ανωτέρω παραδείγματος αποκτά μέσα στους δύο (2) πρώτους μήνες του 2017 ευκαιριακό εισόδημα που δεν εντάσσεται στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, πραγματοποιεί έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως διερμηνέας από 1.6.2017 και εν συνεχεία υπογράφει έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμηνέα από 1.7.2017 μέχρι και 31.12.2017. Στην περίπτωση αυτή, και εφόσον τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, οι αμοιβές για τους τελευταίους έξι (6) μήνες του 2017 μπορούν να υπαχθούν στις εν λόγω διατάξεις."

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27-07-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι "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 ΕΞ2018 έγγραφο καθώς και στις [ΠΟΛ.1047/2015](#) και [ΠΟΛ.1120/2014](#) 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου αλλά και από τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη εργασιών την 29-11-2013 με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ΤΑΞΙ ή αγοραίων, με οδηγό ιδιοκτήτη». Στη συνέχεια, την 25-07-2016 πρόσθεσε ως δευτερεύουσα δραστηριότητα «Δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβούλων». Ακολούθως, την 16-05-2017 προέβη σε διακοπή της κύρια δραστηριότητάς του («Υπηρεσίες ΤΑΞΙ ή αγοραίων, με οδηγό ιδιοκτήτη») και μετατροπή της δευτερεύουσας δραστηριότητάς του σε κύρια («Δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβούλων»).

Επειδή, από την με αριθμ...../29-11-2013 βεβαίωση έναρξης εργασιών του προσφεύγοντα σε αντιπαραβολή με το από 29-11-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ του του (εκμισθωτή) και του προσφεύγοντα (μισθωτή) προκύπτει ότι η επαγγελματική του εγκατάσταση συμπίπτει με την κατοικία του.

Επειδή, από την προσκομιζόμενη από 01-08-2017 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και του προσφεύγοντα καθώς και τα με αριθμ....../31-08-2017, .../30-09-2017, .../31-10-2017, .../30-11-2017 και .../31-12-2017 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες τεχνικού συμβούλου κατά το χρονικό διάστημα από 01-08-2017 έως 31-12-2017.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 περ.στ' του Ν 4172/2013 και τη φορολόγηση με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του Ν 4172/2013 αναφορικά με το εισόδημα του προσφεύγοντα που προέρχεται από τις υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρία με την επωνυμία «.....» από την 01-08-2017, ήτοι ημερομηνία υπογραφής της σχετικής σύμβασης παροχής υπηρεσιών έως 31-12-2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ.πρωτ./05-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... Ορίζουμε όπως ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.