



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 22.4.2019

Αριθμός απόφασης: 1258

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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **28.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της από 29.11.2018 και με αρ. πρωτοκόλλου αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της από 19.6.2018 αίτησής της σχετικά με την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 29.11.2018 και με αρ. πρωτοκόλλου αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί της από 19.6.2018 αίτησής της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 από 29.11.2018 και με αρ. πρωτοκόλλου αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου απορρίφθηκε το από 19.11.2019 αίτημα της προσφεύγουσας να εκκαθαριστεί η από 19.6.2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και να φορολογηθεί αυτή ως μισθωτός.

Στις 21-03-2013 η προσφεύγουσα δήλωσε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΣΥΝΔΥΑΣΜΕΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ» (ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 82.11.10.00) λόγω της σύμβασης έργου που είχε με το Τον κωδικό της είχε προτείνει το ίδιο το με σχέση παροχής υπηρεσιών σε έναν εργοδότη σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 ν. 4172/2013.

Μέχρι και το φορολογικό έτος 2016 τα εισοδήματα της είχαν φορολογηθεί με τις διατάξεις της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 ν. 4172/2013, επειδή πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις για να φορολογηθεί με το καθεστώς «μπλοκάκι» ως μισθωτός με μόνη δαπάνη τις ασφαλιστικές εισφορές της. Στις 31/1/2018 προέβη σε διακοπή εργασιών, καθότι προσλήφθηκε ως μόνιμο προσωπικό του ως άνω Ιδρύματος.

Κατά την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης του φορολογικού έτους 2017 στις 4/6/2018 υπέβαλλε το Ε3 η προσφεύγουσα διαπίστωσε ότι υπήρχε πρόβλημα με τον τρόπο φορολόγησης της. Σε επικοινωνία με το σύστημα του TAXISNET ενημερώθηκε ότι έπρεπε να υποβάλλει την δήλωση κανονικά - χωρίς ένδειξη «με επιφύλαξη» και στην συνέχεια να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση στην Δ.Ο.Υ. - λόγω αδυναμίας του συστήματος.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/4.6.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία καταλογίσθηκε ποσό πληρωμής 72,32 ευρώ.

Στις 19.6.2018 η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συμπληρώνοντας τον κωδικό 019 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης ως υπαγόμενη στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, η οποία απορρίφθηκε με την με αρ. πρωτοκόλλου αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά ακύρωση της με αρ. πρωτοκόλλου αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διότι, όπως ισχυρίζεται, πρέπει να υπαχθεί στη διάταξη της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, καθόσον κατά το έτος 2017 είχε έναν και μοναδικό εργοδότη με τον οποίο έχει υπογράψει τρεις διαδοχικές συμβάσεις, που είναι το προαναφερόμενο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 12§2 περ. στ' του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«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, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις (κλίμακα) του άρθρου 15 του Ν.4172/2013, ενώ τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις (κλίμακα) του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: « Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.....».

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1047/ 12-02-2015** με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013» διευκρινίζεται 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, δειπτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.»

Επειδή, από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι στις 21-03-2013 η προσφεύγουσα δήλωσε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότητα «ΣΥΝΔΥΑΣΜΕΝΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ» (ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ 82.11.10.00) βάσει της σύμβασης έργου που είχε με το με έδρα την οικία της με δ/ση

Επειδή τις εν λόγω υπηρεσίες παρείχε βάσει διαδοχικών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών για το διάστημα 01.01-31.12.2017 στο, ΑΦΜ, εκδίδοντας προς αυτό σχετικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών σε μηνιαία βάση ποσού 1.451,93 ευρώ κάθε μήνα (σχετική η βεβαίωση αμοιβών του ως άνω Ιδρύματος-εργοδότη) . Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το οποίο θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 και την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Επειδή, το εισόδημα που απέκτησε η προσφεύγουσα από επιχειρηματική δραστηριότητα το διάστημα 01.01-31.12.2017 υπάγεται στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 καθώς πληρούνται οι οριζόμενες από τις εν λόγω διατάξεις προϋποθέσεις, οι οποίες συντρέχουν

σωρευτικά, καθώς η προσφεύγουσα δεν έχει την εμπορική δραστηριότητα, η επαγγελματική της έδρα είναι η ίδια με την κατοικία της και παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφης σύμβασης στον μοναδικό πελάτη της, με την επωνυμία

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της κατατεθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια για να υπαχθεί η προσφεύγουσα στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και, συνεπώς, να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **28.12.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την εκ νέου εκκαθάριση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου για το εν λόγω φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ακριβές Αντίγραφο

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.