



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 26/03/2019

Αριθμός Απόφασης: **707**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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 **29-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/02-11-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ειδοποίησης/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **29/11/2018** 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 30/07/2018 υπέβαλε την υπ'αριθμ. αίτηση-τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, ζητώντας τη φορολόγηση του εισοδήματος της από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα των μισθωτών σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ', παρ.2, του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Με την έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 1.014,75€, απορρίφθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα βάσει των από 01/02/2016 και 19/12/2016 συμβάσεων έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, παρείχε τις υπηρεσίες της κατά το χρονικό διάστημα από **1/1/2017** έως **31/12/2017**, με αντικείμενο την παροχή έργου οικονομικής διαχείρισης και υποστήριξης των εκπαιδευτικών αναγκών του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση. Επιπλέον, με την από 23/01/2017 σύμβαση έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, παρείχε τις υπηρεσίες της κατά το χρονικό διάστημα από **24/1/2017** έως **23/04/2017**, με αντικείμενο τον σχεδιασμό και υποστήριξη των διαδικασιών που αφορούν την έκδοση του οδηγού σπουδών, τη διαφήμιση, και την προώθηση του Π.Μ.Σ. στην Ειδική Αγωγή, Εκπαίδευση και Αποκατάσταση. Για τις ως άνω συμβάσεις έργου εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς τον ΕΛΚΕ – του Πανεπιστημίου, ενώ ο Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων υπέβαλε με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω διαδικτύου στην αντίστοιχη εφαρμογή, το σύνολο των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 19.666,68€ και παρακρατούμενο φόρο με συντελεστή 20% συνολικού ύψους 3.933,32€, με αποτέλεσμα οι ως άνω αμοιβές να φορολογηθούν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και συγκεκριμένα: **α)** την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/02-11-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και **β)** τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του νόμου 4172/2013, ισχυριζόμενη ότι διαθέτει όλες τις

προϋποθέσεις του νόμου προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4172/13 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 του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα 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 μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του παρόντος άρθρου... »

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1047/2015** παρέχονται διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα 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 ασφαλίσσεων, 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, δαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας. ".....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.1120/25.4.2014.»

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε έναρξη εργασιών την 19/02/2016 με τους παρακάτω ΚΑΔ:

- 84131700: Διοικητικές υπηρεσίες που σχετίζονται με αναπτυξιακά προγράμματα πολλαπλών στόχων (κύρια δραστηριότητα – έναρξη 31/12/2016)
- 84131800: Γενικές διοικητικές υπηρεσίες που σχετίζονται με οικονομικές, εμπορικές και εργατικές υποθέσεις (δευτερεύουσα δραστηριότητα - έναρξη 19/02/2016)

84111300: Γενικές υπηρεσίες οικονομικού και κοινωνικού σχεδιασμού, καθώς και στατιστικές υπηρεσίες (δευτερεύουσα δραστηριότητα – έναρξη 19/02/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα βάσει των ως άνω συμβάσεων ανήκει στην κατηγορία του επιστημονικού προσωπικού, καθόσον τυγχάνει Πτυχιούχος του Τμήματος Διεθνών Ευρωπαϊκών Οικονομικών και Πολιτικών Σπουδών του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και είναι κάτοχος Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και διαθέτει τα προσόντα και την ειδική επιστημονική εξειδίκευση για την εκτέλεση του ως άνω έργου.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 01/02/2016 και 19/12/2016 συμβάσεις έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, παρείχε τις υπηρεσίες της κατά το χρονικό διάστημα από **1/1/2017** έως **31/12/2017**, με αντικείμενο την παροχή έργου οικονομικής διαχείρισης και υποστήριξης των εκπαιδευτικών αναγκών το Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση. Επιπλέον, με την από 23/01/2017 σύμβαση έργου με τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, παρείχε τις υπηρεσίες της κατά το χρονικό διάστημα από **24/1/2017** έως **23/04/2017**, με αντικείμενο τον σχεδιασμό και υποστήριξη των διαδικασιών που αφορούν την έκδοση του οδηγού σπουδών, τη διαφήμιση, και την προώθηση του Π.Μ.Σ. στην Ειδική Αγωγή, Εκπαίδευση και Αποκατάσταση, στις οποίες αδιαμφισβήτητα **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας.**

Επειδή, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών προς τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα του Μητρώου στο Taxis, η έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης δεν διαφέρει από την κατοικία της που βρίσκεται επί της οδού, ΤΚ,

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και παρείχε τις υπηρεσίες της σε ένα νομικό πρόσωπο.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι, παρείχε υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων, στον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου, δε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία της, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και δε φέρει την εμπορική ιδιότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./**29-11-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, ως προς τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.