



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.04.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 792

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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 Α.Α.Δ.Ε. (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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης).

5. Την με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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:

Με την με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με βάση την αρχική δήλωση, της Α.Α.Δ.Ε. προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 408,66 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, από κοινού με τον σύζυγό της με Α.Φ.Μ., υπέβαλε με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ. 426) ύψους 14.120,00€ και καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ. 402) ύψους 11.671,64€. Εν συνεχεία, στις 22/08/2018, προσκόμισε τα δικαιολογητικά της ως άνω δήλωσης στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αιτούμενη να φορολογηθεί για το ως άνω εισόδημα βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013 (ως μισθωτή εργασία από εργασιακή σχέση βάσει έγγραφης σύμβασης), υποβάλλοντας σχετική τροποποιητική δήλωση.

Η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αφού έλεγξε τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν, εξέδωσε την με αρ. ειδοποίησης/.....2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. χωρίς να κάνει δεκτή την επιφύλαξη της προσφεύγουσας, λόγω μη έγκαιρης προσκόμισης του συνόλου των απαιτούμενων συμβάσεων εργασίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να ακυρωθεί η προβαλλόμενη πράξη και να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Μη ορθώς το εισόδημα της κατά το έτος 2017, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Κ.Φ.Ε, δεδομένου ότι πληρεί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος.

Το σύνολο του εισοδήματός της αφορούσε παροχή υπηρεσίας, με την ιδιότητα της νοσηλεύτριας, προς τις εταιρίες: α)με ΑΦΜ και β) με Α.Φ.Μ., με έδρα την οικία της.

Επειδή στο άρθρο **12§§1,2 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης 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), γ), ε)....., 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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1047/2015**: «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, 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, μαιάς, 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.....».

Επειδή σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27-07-2018**: «.....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 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.....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».

Επειδή σύμφωνα με την **Δ12Α 1054369 ΕΞ 2013** του Τμήματος Α' της Διεύθυνσης Φορολογίας εισοδήματος: «....2. Κατά την πάγια θέση της διοίκησης κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα των ελευθέρων επαγγελματών είναι η παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών από τα πρόσωπα που τα ασκούν και για την άσκησή τους απαιτούνται επιστημονικές, καλλιτεχνικές ή ειδικές γνώσεις, δηλαδή προέχει το πνευματικό στοιχείο. Ο νομοθέτης λόγω της πολυπλοκότητας της οικονομικής και επιστημονικής πραγματικότητας δεν μπορεί να καλύψει πλήρως όλα τα ελευθέρια επαγγέλματα, τα στοιχεία όμως που συνθέτουν ένα επάγγελμα μας οδηγούν στο χαρακτηρισμό αυτού ως ελευθέρου.....».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής: Η προσφεύγουσα, δυνάμει του από 01/10/2013 ιδιωτικού συμφωνητικού με την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. (όπως αυτή τροποποιήθηκε στις 01/10/2014), παρείχε υπηρεσίες νοσηλευτικού προσωπικού στα εργοτάξια της), έναντι αμοιβής 1.120,00€ μηνιαίως, πλέον Φ.Π.Α. Επιπλέον, δυνάμει του από 10-11-2017 συμφωνητικού με την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ. η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες εκπαίδευσης Α' βοηθειών στα γραφεία της εταιρίας κατά την 29-12-2017, έναντι αμοιβής 80€.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις αρμοδιότητες της προσφεύγουσας στο πλαίσιο εκτέλεσης των ως άνω συμβάσεων, κρίνεται δια της παρούσης ότι η ανωτέρω δύναται να ενταχθεί, ως προς τη φορολόγησή της, στην κατηγορία των «νοσηλευτών», οι οποίοι σύμφωνα με την ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27-07-2018 υπάγονται στην διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 12 περ. στ'. του Ν. 4172/13.

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει ο Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα η παράγραφος 2 του άρθρου 12 περίπτωση στ', ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και το εισόδημα που αποκτήθηκε στο πλαίσιο των ως άνω συμβάσεων, θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο..Υ Ιωαννίνων όπως διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 και προβεί σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.