



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 14/05/2019

Αριθμός Απόφασης: **1094**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Ζαχαράκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 **16-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθ. πρωτ./14-12-2018 αρνητικής απάντησης της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επί της από 06/03/2018 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ./14-12-2018 αρνητική απάντηση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

Επί της από **16/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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:

Ο προσφεύγων στις 21/07/2015 υπέβαλε τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, δηλώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 401 (Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 20.682,98€ και στον κωδικό 425 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 28.500,02€. Βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/21-07-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2014 από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 9.398,94€.

Ακολούθως, ο προσφεύγων στις 06/03/2018 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, δηλώνοντας στον κωδικό 019 (Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ.2 αρθρ.12 Κ.Φ.Ε.) την ένδειξη «1» και στον κωδικό 307 (Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.στ' παρ. 2 αρθρ.12 Κ.Φ.Ε.) ποσό 20.682,98€. Με το με αρ.πρωτ...../03-04-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η εν λόγω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας και έλαβε τον αριθμ.πρωτ...../11-04-2018.

Με το με αρ.πρωτ. /14-12-2018 έγγραφο της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καβάλας, που αποστάλθηκε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα του γνωστοποιήθηκε ότι το εισόδημα του από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις της περ.στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων βάσει της από 01/07/2014 σύμβασης παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την εταιρεία «.....», κατά το χρονικό διάστημα από 1/7/2014 έως 31/12/2014, παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες για θέματα ακίνητης περιουσίας. Για την ως άνω σύμβαση έργου εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς την εταιρεία «.....». Οι εν λόγω αμοιβές (καθαρό ποσό 20.682,98€) φορολογήθηκαν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. /14-12-2018 αρνητικής απάντησης της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και 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, ισχυριζόμενος 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. Πιο συγκεκριμένα :

1. Τυχάνει φυσικό πρόσωπο, που ασκεί το επάγγελμα του Πολιτικού Μηχανικού, δηλαδή επάγγελμα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν.2238/1994, χαρακτηριζόταν ως ελευθέριο επάγγελμα και ως εκ τούτου δεν έχει την εμπορική ιδιότητα.
2. Βάσει έγγραφης σύμβασης παροχής υπηρεσιών, παρείχε υπηρεσίες στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής δημιουργίας, προς ένα και μόνο νομικό πρόσωπο.
3. Όλο το ακαθάριστο εισόδημα του από την επιχειρηματική του δραστηριότητα κατά το φορολογικό έτος 2014 προήλθε από ένα και μόνο νομικό πρόσωπο.
4. Η επαγγελματική του εγκατάσταση δεν διέφερε από την κατοικία του.

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 σ' 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 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. ".....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, ο προσφεύγων είναι πολιτικός μηχανικός, είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στις 04/12/2007 και κατά το υπό κρίση έτος είχε δηλωμένους τους παρακάτω κωδικούς άσκησης δραστηριότητας:

- 71121200- Υπηρεσίες μηχανικών για δομικά έργα.
- 70220000- Δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης.
- 71122000- Υπηρεσίες διαχείρισης έργων για κατασκευαστικά έργα.
- 66199101- Υπηρεσίες εταιρειών παροχής επενδυτικών συμβουλών.
- 68320000- Διαχείριση ακίνητης περιουσίας, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 01/07/2014 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την εταιρεία «.....», παρείχε τις υπηρεσίες του κατά το χρονικό διάστημα από 1/7/2014 έως 31/12/2014, με αντικείμενο την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε θέματα οικονομικά και επιχειρηματικής ανάπτυξης σε σχέση με την ακίνητη περιουσία. Επιπλέον, ο προσφεύγων βάσει της ως άνω σύμβασης, εξέδωσε τα ακόλουθα Τ.Π.Υ. προς την εταιρεία «.....» στα οποία ως περιγραφή-ανάλυση υπηρεσίας αναφέρει παρεχόμενες υπηρεσίες για τον έλεγχο και ανάλυση διαφορών ακίνητων περιουσιακών στοιχείων «Services provided for the inspection and analysis of various real estate assets».

A/A	ΤΠΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ €
1	1/01-08-2014	.....	3.916,67
2	2/01-09-2014	.....	3.916,67
3	3/01-10-2014	.....	3.916,67

4	4/01-11-2014	.....	3.916,67
5	5/01-12-2014	.....	3.916,67
6	6/15-12-2014	.....	8.916,67

Από τα ανωτέρω προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι στις εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας.**

Επειδή, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών προς την εταιρεία «.....».

Επειδή, η έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης κατά το υπό κρίση έτος, δεν διαφέρει από την κατοικία του που είναι επί της οδού, Τ.Κ. στην

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

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες για θέματα ακίνητης περιουσίας βάσει έγγραφης σύμβασης σε ένα μόνο νομικό πρόσωπο, η επαγγελματική του εγκατάσταση δεν ήταν διαφορετική από την κατοικία του, 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./16-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, ως προς την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 περ.στ' του Ν.4172/2013 και τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του προσφεύγοντα με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 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.