



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 04-06-2019

Αριθμός απόφασης: 1915

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 / τ. Β' / 22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2019 αίτησής του αναφορικά με την από 24-07-2018 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου επί της ανωτέρω αίτησης του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-01-2019 αίτησης του προσφεύγοντος αναφορικά με την από 24-07-2018 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2017, δεν έγινε δεκτό το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση, προκειμένου να φορολογηθεί ως μισθωτός υπαγόμενος στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 για το ανωτέρω φορολογικό έτος.

Συγκεκριμένα, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

«Υστερα από την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υποβάλατε στις 24-07-2018 για να γίνει εκκαθάριση αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 της παρ. 2 της περίπτωσης στ' του Ν. 4172/2013, σας γνωρίζουμε τα παρακάτω:

- 1. Η Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών εξέδωσε το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1054130 ΕΞ 2016/04-04-2011 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο η εφαρμογή της διάταξης της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 αφορά μόνο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτά ο φορολογούμενος βάσει εγγράφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, καθώς σε περίπτωση που η σύμβαση αφορά εργοδότη με φορολογική κατοικία - εγκατάσταση στην αλλοδαπή, δεν προκύπτει υποχρέωση παρακράτησης φόρου (άρθρο 59 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 και ΠΟΛ. 1051/19-02-2015).*
- 2. Περαιτέρω, στο υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1188201/15-12-2017 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/12-02-2015, στη διάταξη της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 υπάγονται επαγγελματίες που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτούς αφορούν παροχή 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". Η δραστηριότητα "Πωλήσεων, προώθησης και προσέλκυσης νέων πελατών, υλοποίησης εκπαιδευτικών προγραμμάτων, επιθεώρησης συστημάτων ποιότητας" δε συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των περιπτώσεων της ΠΟΛ. 1047/12-02-2015.*
- 3. Επειδή, οι αμοιβές από "Πωλήσεις, προώθηση και προσέλκυση νέων πελατών, υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων, επιθεώρηση συστημάτων ποιότητας" δε συμπεριλαμβάνονται ρητά στον όρο "ελεύθεροι επαγγελματίες", όπως αυτός ορίζεται στο καταργηθέν άρθρο 48 του Ν.*

2238/1994, ούτε από τις έγγραφες συμβάσεις προκύπτει ότι στο αντικείμενο εργασιών σας προέχει το στοιχείο της πνευματικής ή επιστημονικής δημιουργίας υπό την έννοια της δημιουργίας ενός μοναδικού προϊόντος, δεν είναι δυνατή η εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 της παρ. 2 της περ. στ' του Ν. 4172/2013.».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής του,
- την ακύρωση της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου,
- την αποδοχή της από 24-07-2018 υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2017 και
- τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης με βάση την εν λόγω δήλωση, προκειμένου να φορολογηθεί ως μισθωτός υπαγόμενος στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 για το ανωτέρω φορολογικό έτος,

ισχυριζόμενος ότι:

Είναι ελεύθερος επαγγελματίας, σύμβουλος επιχειρήσεων, ο οποίος δήλωσε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου την 06-04-2017, με έδρα την κατοικία του και με κύρια δραστηριότητα «ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ (ΚΩΔ. 70223000)», στο πλαίσιο της οποίας έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με την εταιρεία ως ελεύθερος επαγγελματίας, με σκοπό την παροχή εκ μέρους του υπηρεσιών επιθεώρησης. Στη σύμβαση αυτή, μεταξύ άλλων, αναφέρονται η προώθηση πωλήσεων, η υλοποίηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων και η επιθεώρηση Συστημάτων Ποιότητας, καθώς η εν λόγω σύμβαση είναι μία προεκτυπωμένη σύμβαση, την οποία υπογράφουν όλοι οι συνεργάτες της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας και ουσιαστικά προσχωρούν σε αυτή. Εντούτοις, η συνεργασία του με την ως άνω εταιρεία αφορά αποκλειστικά υπηρεσίες επιθεώρησης, ενώ δεν ασκεί καμία άλλη δραστηριότητα. Μάλιστα, το είδος των υπηρεσιών που προσφέρει στην ανωτέρω εταιρεία, με την οποία συνεργάζεται αποκλειστικά, προκύπτει από όλα τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του προς την εν λόγω εταιρεία, στα οποία δεν αναφέρεται πουθενά η πώληση ή άλλη δραστηριότητα πέραν των υπηρεσιών επιθεώρησης, ενώ το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται εγγράφως και από την ίδια την εταιρεία.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει: α) την από 14-12-2016 σύμβαση συνεργασίας της εταιρείας με ελεύθερο επαγγελματία, β) τα με αριθμούς (No.) 1/15-04-2017, 2/28-04-2017, 3/31-05-2017, 4/30-06-2017, 5/31-07-2017, 6/30-08-2017, 7/30-09-2017, 8/31-10-2017, 9/30-11-2017 και 10/31-12-2017 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) με εκδότη τον ίδιο προς την εν λόγω εταιρεία, που αφορούν στο σύνολό τους σε αμοιβές για παροχή υπηρεσιών επιχειρηματικών συμβουλών στο πλαίσιο της ανωτέρω σύμβασης, γ) το από 31-03-2017 και με αριθμό (No.) 24 Τιμολόγιο Λήψης Υπηρεσιών ποσού ύψους

1.580,00€ με εκδότρια την εταιρεία, που αφορά σε αμοιβή για παροχή επιθεωρήσεων - πιστοποιήσεων και δ) την από 29-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 221/2019 βεβαίωση της εταιρείας, σύμφωνα με την οποία παρέχει στην ως άνω εταιρεία αποκλειστικά υπηρεσίες Επιθεώρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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 λειτουργιών 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, με την ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 άρθρου 12 Ν. 4172/2013» διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

2. Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, από 01-01-2014 διακρίνονται τέσσερις (4) κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων (σχετ. παρ. 2 άρθρου 7 Ν. 4172/2013).

3. Στη νέα Β' κατηγορία-πηγή ενοποιήθηκαν οι πηγές Δ', Ζ' και Ε' (δηλαδή αντίστοιχα εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και εισόδημα από αγροτική εκμετάλλευση) υπό το γενικό χαρακτηρισμό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετ. άρθρο 21 Ν. 4172/2013). Κατά συνέπεια, δεν διαφοροποιείται πλέον η φορολογική μεταχείριση μεταξύ κάποιου που σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/1994, αποκτούσε εισόδημα που χαρακτηριζόταν ως Ζ' πηγής (εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα) ή ως Δ' πηγής (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. θ' παρ. 2 άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες 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.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους, είναι και οι πιο κάτω:

- α) τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση,
- β) τα εισοδήματα φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε προγράμματα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας,
- γ) οι αποζημιώσεις ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης,
- δ) τα εισοδήματα που αποκτούν δικαιούχοι προγράμματος "επανεπιδόμησης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας" (αφορά πρώην εργαζομένους εταιριών που έκλεισαν και οι οποίοι υπάχθηκαν στα προγράμματα αυτά),
- ε) τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.,
- στ) τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα, καθώς επίσης και οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες, όπως έρευνες αγοράς, συγκέντρωση ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα.

Σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. θ' παρ. 2 άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του Ν. 4172/2013.

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. 1120/25-04-2014, 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. 1120/25-04-2014.».

Επειδή, από την υπαγωγή στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 εξαιρείται μόνο η περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει της με αριθμό/2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2017, ο προσφεύγων, για το εν λόγω φορολογικό έτος, δήλωσε συνολικό πραγματικό εισόδημα ύψους 14.053,18€, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 12.472,90€ [κωδικός 401 εντύπου Ε1 - με αντίστοιχο δηλωθέν ποσό ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 14.699,42€ (κωδικός 425 εντύπου Ε1)],
- ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες ύψους 1.580,00€ (κωδικός 403 εντύπου Ε1) και
- εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ύψους 0,28€ (κωδικός 667 εντύπου Ε1).

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι για τη φορολόγηση του ως άνω δηλωθέντος ποσού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε τα ακόλουθα:

- την από 14-12-2016 «Σύμβαση συνεργασίας με ελεύθερο επαγγελματία» μεταξύ της εταιρείας (Α.Φ.Μ.) και του προσφεύγοντος,
- το από 31-03-2017 και με αριθμό (Νο.) 24 Τιμολόγιο Λήψης Υπηρεσιών (Τίτλος Κτήσης - Δαπάνης) της ως άνω εταιρείας προς τον προσφεύγοντα που αφορά σε αμοιβή του τελευταίου για παροχή επιθεωρήσεων - πιστοποιήσεων στο πλαίσιο της ανωτέρω σύμβασης, συνολικής αξίας ύψους 1.580,00€,
- βεβαίωση έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία με ημερομηνία 06-04-2017,
- τα με αριθμούς (Νο.) 1/15-04-2017, 2/28-04-2017, 3/31-05-2017, 4/30-06-2017, 5/31-07-2017, 6/30-08-2017, 7/30-09-2017, 8/31-10-2017, 9/30-11-2017 και 10/31-12-2017 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) του προσφεύγοντος προς την ως άνω εταιρεία που αφορούν στο σύνολό τους σε αμοιβές του τελευταίου για παροχή υπηρεσιών επιχειρηματικών συμβουλών στο πλαίσιο της ανωτέρω σύμβασης,

συνολικής αξίας ύψους 14.699,42€, και

- την από 29-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 221/2019 βεβαίωση της εν λόγω εταιρείας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 31-03-2017 παρείχε στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. υπηρεσίες για τις οποίες του καταβλήθηκε ποσό ύψους 1.580,00€ με το με αριθμό (No.) 24 Τιμολόγιο Λήψης Υπηρεσιών (Τίτλος Κτήσης - Δαπάνης) που εκδόθηκε από την εν λόγω εταιρεία την 31-03-2017. Για το χρονικό αυτό διάστημα ο προσφεύγων δεν προέβη σε έναρξη εργασιών, δεν είχε επαγγελματική έδρα, ούτε είχε την εμπορική ιδιότητα. Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το οποίο ορθώς φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι την2017 ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών (Α/Α Δήλωσης:) με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας τη διεύθυνση της κατοικίας του και με τους ακόλουθους Κωδικούς Αριθμών Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.): κύρια δραστηριότητα «ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ (ΚΩΔ. 70223000)» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ (ΚΩΔ. 70221100)», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (ΚΩΔ. 70221508)», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΤΡΟΦΙΜΩΝ (ΚΩΔ. 70221509)» και «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 70221700)».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, προκειμένου να έχει εφαρμογή η διάταξη της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, το δηλωθέν ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να προέρχεται από παροχή υπηρεσιών του φυσικού προσώπου 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 να προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και, πιο συγκεκριμένα, από τα ανωτέρω αναφερόμενα, προσκομισθέντα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) έκδοσης του προσφεύγοντος, συνολικής αξίας ύψους 14.699,42€, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, το δηλωθέν του εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα μόνο εργοδότη και συγκεκριμένα από την εταιρεία με Α.Φ.Μ., με την οποία ο προσφεύγων, στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητάς του «ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ (ΚΩΔ. 70223000)», έχει συνάψει την από 14-12-2016 έγγραφη σύμβαση και η οποία υπέβαλε για το ως άνω ποσό μέσω taxisnet και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1051/19-02-2015 τη βεβαίωση αποδοχών με είδος αποδοχών «Άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ' εδάφιο 1 του Ν. 4172/2013 αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα και για αμοιβές δικηγόρων, πέραν της ελάχιστης, που αφορούν γραμμάτια προείσπραξης και καταβάλλονται από φορείς εκτός των δικηγορικών συλλόγων».

Επειδή, σύμφωνα με την από 29-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου 221/2019 βεβαίωση της εν λόγω εταιρείας: «[...] ο κ., ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ με Α.Φ.Μ., παρέχει στην εταιρεία [...]..... αποκλειστικά υπηρεσίες Επιθεώρησης και όχι υπηρεσίες Πώλησης ή άλλες υπηρεσίες πέραν των υπηρεσιών Επιθεώρησης.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν κατέχει την εμπορική ιδιότητα.

Επειδή, όσον αφορά στη φορολόγηση του εισοδήματος του προσφεύγοντος που αποκτήθηκε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος μετά την έναρξη εργασιών του την 06-04-2017, ισχύουν τα παρακάτω:

- ✓ Το ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος προέρχεται από ένα νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τις υπηρεσίες του τελευταίου βάσει έγγραφης σύμβασης.
- ✓ Έδρα της επαγγελματικής εγκατάστασης του προσφεύγοντος είναι **η οικία του.**
- ✓ Ο προσφεύγων **δεν έχει την εμπορική ιδιότητα.**
- ✓ Ο προσφεύγων **δεν** απέκτησε παράλληλα εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις των διατάξεων της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 και της ερμηνευτικής τους εγκυκλίου ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στις εν λόγω διατάξεις και το υπό κρίση εισόδημά του φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013, ενώ τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα υπόκεινται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, με βάση όλα τα προαναφερθέντα, για το φορολογικό έτος 2017, ο προσφεύγων φορολογείται για το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες, που αφορά στο χρονικό διάστημα χωρίς έναρξη δραστηριότητας, με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, ενώ για το εισόδημα (από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, που αφορά στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία της δήλωσης έναρξης εργασιών του και μετά, με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, την 24-07-2018 ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 συμπληρώνοντας τον κωδικό 007 του Εντύπου Ε3 και τους κωδικούς 019 και 307 του Εντύπου Ε1 ως υπαγόμενος στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, προκειμένου να προκύψει το καθαρό εισόδημα των υπαγόμενων στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (φυσικά πρόσωπα που υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, ενώ

αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται τελικώς ως μισθωτοί) από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται μόνο οι δαπάνες των εισφορών σε ασφαλιστικά ταμεία και όχι οι υπόλοιπες δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των εν λόγω προσώπων (σχετ. η με αριθμό ΠΟΛ. 1097/28-04-2015 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια, προκειμένου ο προσφεύγων να υπαχθεί στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 για το υπό κρίση φορολογικό έτος και, συνεπώς, για το εισόδημα που απέκτησε από την ημερομηνία της δήλωσης έναρξης εργασιών του και μετά, να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-02-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.