



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/03/2020

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

Αριθμός απόφασης: 413

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

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 **07.11.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμ. ειδοπ./08-10-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε βάσει της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07/11/2019** 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 αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, που εκδόθηκε την 08/10/2019 προέκυψε χρεωστικό ποσό 352,36€ έναντι αρχικού πιστωτικού ποσού 64,97€ καθόσον η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στη διάταξη της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη υπ'αριθμ./**08-10-2019** πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης και να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ισχυριζόμενη ότι πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην εν λόγω διάταξη, ήτοι κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα είχε ως κύρια δραστηριότητα τον Κ.Α.Δ. 69101000 «Νομικές υπηρεσίες (Δικηγόρου)» δηλαδή δραστηριότητα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηριζόταν ως ελεύθεριο επάγγελμα, η επαγγελματική της έδρα δεν διαφέρει από την κατοικία της, δεν αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 και έχει εργασιακή σχέση βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών με φυσικά και νομικά πρόσωπα που ξεπερνούν σε πλήθος τα τρία αλλά ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της προέρχεται από το ένα από αυτά, συγκεκριμένα το ακαθάριστο εισόδημα της από επιχειρηματική δραστηριότητα για το υπό κρίση έτος ανέρχεται σε 2.796,00€ και το εισόδημα της από την εταιρία με την επωνυμία «..... DEUTSCHE» ανέρχεται σε 2.145,00€ συνεπώς αποτελεί το 76,7% του ακαθάριστου εισοδήματος της. Επίσης, διευκρινίζει ότι λανθασμένα συνυπολόγισε στο ακαθάριστο εισόδημα της από επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό των 250,00€ το οποίο της κατεβλήθη ως μέρος εκ του Ειδικού Διανεμητικού Λογαριασμού Νέων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης με αποτέλεσμα το ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανέλθει σε 3.046,00€ και το ποσοστό του εισοδήματος από την ως άνω εταιρία επί του ακαθάριστου συνολικού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθεί στο 70,42%.

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 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦΑ 1054130 ΕΞ 2016/ 4.4.2016** απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε., με αφορμή σχετικό ερώτημα αναφορικά με υπαγωγή φορολογουμένου στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/13 όταν ο βασικός εργοδότης είναι στην αλλοδαπή και στερείται ελληνικού Α.Φ.Μ.:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού ερωτήματός σας περί υπαγωγής φορολογουμένου στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, όταν ο βασικός εργοδότης είναι στην αλλοδαπή και στερείται ελληνικού Α.Φ.Μ., σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Στην περίπτωση εισοδήματος που προκύπτει βάσει σύμβασης με εργοδότη -επιχείρηση με φορολογική κατοικία –μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, δεν προκύπτει υποχρέωση

παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών ούτε και αποστολής αρχείου βεβαιώσεων (ΠΟΛ.1051/19.2.2015), ανεξάρτητα εάν η παροχή των υπηρεσιών γίνεται στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 59 του ν.4172/2013 ορίζονται τα υπόχρεα σε παρακράτηση φόρου στην πηγή πρόσωπα, στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται επιχειρήσεις με έδρα στην αλλοδαπή.

3. Επομένως, το εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με εργοδότη –επιχείρηση με έδρα στην αλλοδαπή, παρά το γεγονός ότι είναι εισόδημα ημεδαπής, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολόγηση που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 αφορά μόνον εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.».

Επειδή, περαιτέρω, με την αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦΑ 1101713 ΕΞ 2016/ 4.7.2016** απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε., με αφορμή ερώτημα σχετικό με εισόδημα από μισθωτή εργασία – εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με εργοδότη – επιχείρηση με έδρα αλλοδαπή, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού ερωτήματός σας περί υπαγωγής φορολογούμενου στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, όταν ο ένας από τους δύο εργοδότες είναι στην αλλοδαπή και στερείται ελληνικού Α.Φ.Μ., σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του α'εδαφ. του άρθρου 61 του ν.4172/2013, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στη Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περ. στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

2. Επομένως οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, με τις οποίες ορίζονται οι πληρωμές οι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου και οι συντελεστές παρακράτησης φόρου αντίστοιχα, αφορούν τα υπόχρεα σε παρακράτηση πρόσωπα του άρθρου 61 του ίδιου νόμου, όπως προαναφέρθηκαν στην παρ.1 του παρόντος.

3. Εξάλλου στο κεφάλαιο VII της ΠΟΛ.1072/31.3.2015 διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι με τις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία εντάσσεται και η απόκτηση εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες ως άνω διατάξεις και ότι, ενόψει των ανωτέρω, οι προϋποθέσεις αυτές δεν αλλάζουν την κατηγορία-πηγή προέλευσης του εισοδήματος και απλώς κρίνουν την κλίμακα (από

μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα) σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων. Συνεπώς, για την παρακράτηση στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και αν για αυτά τα εισοδήματα κριθεί ότι φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014.

4. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με εργοδότη – επιχείρηση με έδρα στην αλλοδαπή, είτε πρόκειται για το μοναδικό εργοδότη, είτε για έναν από τους εργοδότες που προβλέπονται στην περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, παρά το γεγονός ότι είναι εισόδημα ημεδαπής, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Η ευνοϊκότερη φορολόγηση που προβλέπεται με τις εν λόγω διατάξεις αφορά μόνον εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή που δραστηριοποιούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στη Ελλάδα.»

Επειδή όμως εν τω μεταξύ εκδόθηκε η **ΠΟΛ. 1029/15.02.2018** Εγκύκλιος του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή», σύμφωνα με την οποία:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, 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 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, 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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

2. Με την ΠΟΛ.1109/2017 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία κ.λ.π.) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι

διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 δεν επιβάλλονται περιορισμοί ως προς την έδρα των φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ως άνω αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα ή οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.».

Επειδή, σύμφωνα με την περ.στ της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/13, ορίζεται ότι σε περίπτωση που τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με τα οποία συνάπτονται συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή έργου υπερβαίνουν τα τρία (3), τότε απαιτείται ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα να προέρχεται από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που λαμβάνει τις εν λόγω υπηρεσίες προκειμένου ο παρέχων τις υπηρεσίες να υπαχθεί στην ως άνω διάταξη. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα σύναψε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τέσσερα (4) φυσικά και νομικά πρόσωπα ημεδαπά και αλλοδαπά και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για την παροχή των υπηρεσιών της ως δικηγόρου και συγκεκριμένα τα εξής:

Ημερομηνία	Αρ. Παραστατικού	Αιτιολογία	Συνολική αξία €	Καθαρή αξία €
15/10/2018	INVOICE 1	 DEUTSCHE	715,00	715,00
21/10/2018	ΤΠΥ 1		186,00	150,00
12/11/2018	INVOICE 2	 DEUTSCHE	715,00	715,00
13/12/2018	ΤΠΥ 2		322,40	260,00
15/12/2018	INVOICE 3	 DEUTSCHE	715,00	715,00
20/12/2018	ΑΠΥ 1		298,84	241,00

Επειδή, με βάση τα παραπάνω το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 με βάση τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις υπηρεσίες που παρείχε στα αντισυμβαλλόμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα ανέρχεται σε 2.796,00€. Επιπλέον, στα λογιστικά της αρχεία (βιβλίο εσόδων-εξόδων) καταχωρήθηκε ως έσοδα ποσό ύψους 250,00€ το οποίο της κατεβλήθη ως μέρος εκ του Ειδικού Διανεμητικού Λογαριασμού Νέων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.....».

Επειδή, στο **άρ.33 παρ.2 του Ν.2915/2001** ορίζεται ότι: «2.α) Συνιστάται στους Δικηγορικούς Συλλόγους Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ειδικός λογαριασμός με την ονομασία "ΕΙΔΙΚΟΣ ΔΙΑΝΕΜΗΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΝΕΩΝ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ", με σκοπό τη χορήγηση από τους πόρους του χρηματικών παροχών, εφάπαξ ή περιοδικά, δανείων πάσης φύσεως καί χρηματοπιστωτικών διευκολύνσεων στους νέους δικηγόρους που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα των παραπάνω Δικηγορικών Συλλόγων, για την αντιμετώπιση κάθε μορφής επαγγελματικών δαπανών και τη γενικότερη ενίσχυσή τους κατά την έναρξη και το αρχικό στάδιο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η καταβολή του μερίσματος εκ του Ειδικού Διανεμητικού Λογαριασμού Νέων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης ύψους 250,00€ αποτελεί οικονομική ενίσχυση και δεν θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς δεν διεξήχθη επιχειρηματική συναλλαγή (έσοδο της προσφεύγουσας από κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο για την παροχή υπηρεσίας της με σκοπό το κέρδος) και ως εκ τούτου το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχεται σε 2.796,00€ συνεπώς το ποσό που έλαβε από την εταιρία με την επωνυμία «..... DEUTSCHE» ύψους 2.145,00€ συνιστά ποσοστό 76,7% του ακαθάριστου εισοδήματος της από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα διαθέτει έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών για τα τέσσερα φυσικά και νομικά πρόσωπα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος και ποσοστό 76,7% του ακαθάριστου εισοδήματος της από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα νομικό πρόσωπο και συγκεκριμένα από την γερμανική εταιρία με την επωνυμία «..... DEUTSCHE».

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι δικηγόρος, είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στις 05/10/2018 και είχε δηλώσει τον κωδικό άσκησης δραστηριότητας ΚΑΔ 69101000- Νομικές υπηρεσίες (Δικηγόρου).

Επειδή, η έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης δεν διαφέρει από την κατοικία της που βρίσκεται επί της οδού, ΤΚ 54352, στην

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαφαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι, παρείχε υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων και ποσοστό 76,7% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα νομικό πρόσωπο, δε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία της, δεν έχει αποκτήσει παράλληλα με την επιχειρηματική του δραστηριότητα 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.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./**07-11-2019** 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. Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με 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.