



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/02/2021

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

Αριθμός απόφασης: 579

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - 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 **22-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/29-09-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό ειδοποίησης/29-09-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.

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

Επί της από **22/10/2020** 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:

Με την υπ' αρ. ειδοποίησης/29-09-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε με βάση την υπ'αρ./06-08-2020 αρχική δήλωση του προσφεύγοντος υποβληθείσα **με επιφύλαξη**, προέκυψε ποσό πληρωμής 6.690,66€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την ανωτέρω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, δηλώνοντας μεταξύ άλλων: **α)** την αμοιβή που έλαβε από την παροχή υπηρεσιών του, ως Ιατρός, στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ως εξής: στον κωδ. 425 (ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 48.100,00€, στον κωδ. 401 (καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 41.373,00€ και στον κωδ. 605 (Φόροι 1%,3%,4%,8%,15% και 20% που παρακρατήθηκαν) ποσό 9.620,00€ και **β)** την αμοιβή που έλαβε από την παροχή υπηρεσιών του, ως Ιατρός, στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο ως εξής: στον κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) ποσό 4.870,19€ και στον κωδ. 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) ποσό 641,33€.

Η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης φορολογώντας την αμοιβή του από την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, απορρίπτοντας την επιφύλαξη του προσφεύγοντος για υπαγωγή στο άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' του Ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/29-09-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε. να γίνει δεκτή η διατυπωθείσα επιφύλαξή του και να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, ισχυριζόμενος ότι πληροί όλες τις προϋποθέσεις. Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι κατά το έτος 2019 απασχολήθηκε ως Ιατρός στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για το χρονικό διάστημα από 14/03/2019 έως 31/12/2019, βάσει σύμβασης που σύναψε με αυτή. Περαιτέρω, το δηλωθέν ποσό των 4.870,19€ στον κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ) του καταβλήθηκε από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο, όπου εργάστηκε ως μισθωτός για υπηρεσίες που είχαν ολοκληρωθεί/πραγματοποιηθεί έως την

12/03/2019 και ως εκ τούτου δεν είχε παράλληλα εισοδήματα από μισθωτή εργασία κατά το φορολογικό έτος 2019.

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. 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.1120/25.4.2014.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ιατρός ισχυρίζεται ότι πληροί όλες τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση των εισοδημάτων του κατά το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2 περ.στ' του Ν.4172/2013.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω δικαιολογητικά:

α) Το από 14/03/2019 αντίγραφο αποδεικτικού σύμβασης του ΕΦΚΑ με αντισυμβαλλόμενους τον προσφεύγοντα και την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για το χρονικό διάστημα από **03/2019** έως **12/2019**,

β) Την από 29/10/2020 εικόνα αποδοχών 2019 όπως εμφανίζεται στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (www.gsis.gr), σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες του μέχρι 31/12/2020,

γ) Το από 26/03/2019 έντυπο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού (του προσφεύγοντος), από το Π.Γ.Ν.Θ. – ΑΦΜ

Επειδή, από το με ημερομηνία 14/03/2019 αντίγραφο αποδεικτικού σύμβασης του ΕΦΚΑ, προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από **03/2019** έως **12/2019**, ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες προς την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ως ιατρός όπου **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας (ΠΟΛ. 1047/2015).**

Επειδή, από το από 26/03/2019 έντυπο αναγγελίας οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού προκύπτει ότι ο προσφεύγων αποχώρησε οικειοθελώς από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο την 12/03/2019.

Επειδή, από τα ανωτέρω διαφαίνεται ότι ο προσφεύγων 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 παράλληλα με την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS, ο προσφεύγων προέβη στις **14/03/2019** σε έναρξη εργασιών με ΚΑΔ:

- 86221912 – Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας καρδιολογίας.

Επειδή, από την από 29/10/2020 εικόνα αποδοχών 2019 του προσφεύγοντος όπως εμφανίζεται στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των υπηρεσιών του ως ιατρού προς την εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, η έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης δεν διαφέρει από την κατοικία του που βρίσκεται επί της οδού, Τ.Κ., στην Θεσσαλονίκης.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ' παρ. 2 άρθρου 12 Ν. 4172/2013, καθώς παρείχε υπηρεσίες βάσει σύμβασης, της ειδικότητας του ως ιατρού (καρδιολόγου), ήτοι υπηρεσίες επιστημονικής φύσης, δε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του, 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ.//22-10-2020 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. Καλαμαριάς όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

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.