



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

Θεσσαλονίκη, 02/10/2019

Αριθμός Απόφασης: **2023**

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 **07-05-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθ. ειδοποίησης/08-04-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης/08-04-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, φορολογικού έτους 2017.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

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

Επί της από **07/05/2019** 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 09/12/2018 υπέβαλε τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 401 (Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 18.193,85€ και στον κωδικό 425 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) ποσό 18.648,80€. Βάσει της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/24-12-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2017 από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 1.736,66€.

Ακολούθως, ο προσφεύγων στις 21/12/2018 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, συμπληρώνοντας 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 18.543,80€. Η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης δεν έκανε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντα, ήτοι την υπαγωγή του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα στις διατάξεις της περ.στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης με αριθ. ειδοποίησης/08-04-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της, λαμβάνοντας υπόψη ποσά 18.199,55€ στον κωδικό 401 και 18.653,80€ στον κωδικό 425 της δήλωσης, από την οποία προέκυψε το ίδιο χρεωστικό υπόλοιπο.

Ο προσφεύγων βάσει των από 01/08/2016 & 16/08/2017 συμβάσεων παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με τον Σύλλογο ΑΦΜ και των από 02/01/2017 & 01/07/2016 συμβάσεων παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την εταιρία με επωνυμία «.....» ΑΦΜ και τον ΑΦΜ αντίστοιχα, παρείχε τις υπηρεσίες του ως Φυσικοθεραπευτής. Για τις ως άνω συμβάσεις έργου εξέδωσε Τ.Π.Υ., οι εν λόγω αμοιβές (καθαρό ποσό 18.199,55€) 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. ειδοπ./08-04-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τη φορολόγηση του εισοδήματος του βάσει της παρ.1 του

άρθρου 15 του νόμου 4172/2013 (μισθωτή εργασία), 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.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυπέβαλλε τα παρακάτω δικαιολογητικά: α) εκτύπωση από το Taxisnet με τα στοιχεία Μητρώου (έναρξη,δραστηριότητα κτλ), β) βεβαίωση αποδοχών 2017, γ) πληρωμές από, δ) εκτύπωση του βιβλίου εσόδων-εξόδων 2017 καθώς και τα τιμολόγια εσόδων και τη βεβαίωση εισφορών ΕΦΚΑ για το 2017 και ε) καταστάσεις συμφωνητικών κατατεθειμένες στο Taxisnet και τις συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών.

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.

”.....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 Φυσιοθεραπευτής, είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στις 21/04/2016 και κατά το υπό κρίση έτος είχε δηλωμένο τον κωδικό άσκησης δραστηριότητας: 86901303- Υπηρεσίες Φυσιοθεραπευτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 01/08/2016 & 16/08/2017 συμβάσεις παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με τον Σύλλογο ΑΦΜ και τις από 02/01/2017 & 01/07/2016 συμβάσεις παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με την εταιρία με επωνυμία «.....» ΑΦΜ και τον ΑΦΜ αντίστοιχα, παρείχε τις υπηρεσίες του κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2017 έως 31/12/2017, ως Φυσιοθεραπευτής.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος για το υπό κρίση φορολογικό έτος, προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών προς τον Σύλλογο, την και τον

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

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την εικόνα αποδοχών του φορολογικού έτους 2017 προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 παράλληλα με την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας καθώς το ποσό των 23,92€ που εμφανίζεται στον κωδικό 301 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ) του εντύπου Ε1 αφορά καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές του προηγούμενου έτους οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι παρείχε υπηρεσίες

φυσιοθεραπείας βάσει έγγραφων συμβάσεων σε τρεις εργοδότες, η επαγγελματική του εγκατάσταση δεν ήταν διαφορετική από την κατοικία του, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα από μισθωτή εργασία παράλληλα με την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητα 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 σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./07-05-2019 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. Κοζάνης όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος με βάση 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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.