



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/12/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2535

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης **26.09.2019 και 27.09.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου και, αντίστοιχα, ενδικοφανών προσφυγών της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Λάρισας, επί της οδού, ΤΚ 41223, κατά της με αριθμό ειδοποίησης /27-08-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, βάσει της με αριθμ. /29-7-2018 αρχικής δήλωσης του οικείου έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 02/10/2019 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των από 26/09/2019 και 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου και ενδικοφανών προσφυγών, αντίστοιχα, της, **ΑΦΜ**, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, τόσο, από τις διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Δ.Δ., όσο και τη σχετική νομολογία συνάγεται ότι, απαγορεύεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης, η με αριθμ. /27-09-2019 ενδικοφανής προσφυγή, θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Με την αριθ. ειδοποίησης /27-8-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), προέκυψε κύριος φόρος ύψους 78,56 €, προκαταβολή φόρου ύψους 78,56 €, ήτοι, συνολικό ποσό, ύψους 157,12 €.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα προέβη στις 18/05/2018 σε έναρξη εργασιών με ΚΑΔ 71201102 – Υπηρεσίες Δοκιμών και αναλύσεων βιολογικών ιδιοτήτων των υλικών, προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες της στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας – Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων Έρευνας, με την ειδικότητα της εργαστηριακής τεχνικού, υπόχρεης σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων. Βάσει των από 22/5/2018, 28/08/2018 και 12/12/2018 συμβάσεων μίσθωσης έργου, συμφώνησε την εκτέλεση έργων με τίτλο «Γενετική Βελτίωση Ζωικού Κεφαλαίου», για το χρονικό διάστημα από 22/5/2018 μέχρι 21/08/2018 και από 01/09/2018 μέχρι 31/10/2018 και συμμετοχή στα πειραματικής κλίμακας πειράματα του WP2 και σε συλλογή και ανάλυση δειγμάτων από ιχθυογεννητικούς σταθμούς, για το χρονικό διάστημα από 12/12/2018-15/06/2019, τα οποία χρηματοδοτούνται από εταιρείες, από την Ευρωπαϊκή Ένωση και εθνικούς πόρους. Επιπροσθέτως, εργάστηκε ως μισθωτή, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2018-31/03/2018, στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με έδρα το Σάμου και αντικείμενο εργασιών «ενοικιάσεις αυτοκινήτων». Οι ως άνω φορείς απέστειλαν αρχεία, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, στην αντίστοιχη εφαρμογή, καταχωρώντας το μεν Πανεπιστήμιο, το σύνολο των αμοιβών της ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους 5.538,30 €, η δε εταιρεία, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία συνολικού φορολογητέου ύψους 2.007,29 €. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα υπέβαλε την αριθ. καταχ. /27-08-2019 με επιφύλαξη, δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ως

προς τη φορολόγηση του ποσού 5.538,30 €, με την κλίμακα του άρθρου 29 του ν. 4172/2013. Η ως άνω επιφύλαξη απορρίφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με την έκδοση της με αριθμ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ενώ εργάστηκε, βάσει σχετικών συμβάσεων μίσθωσης έργου, στο Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας, με την ειδικότητα Τεχνολόγος Ιατρικών εργαστηρίων, εντούτοις, λόγω έλλειψης αντίστοιχου ΚΑΔ για την ειδικότητα αυτή, δε μπόρεσε να υπαχθεί στην περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και να φορολογηθεί με την κλίμακα των μισθωτών.

2) Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ενώ είχε τις προϋποθέσεις για να ενταχθεί στην κλίμακα των μισθωτών υπηρεσιών, (ανήκει στα ελεύθερα επαγγέλματα, εργάστηκε σε δύο εργοδότες, και η διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης συμπίπτει με τη διεύθυνση κατοικίας), και έπρεπε να τύχει επιστροφής φόρου, εντούτοις, επιβαρύνθηκε με φόρο και προκαταβολή φόρου.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «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, υε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν

τον αιθυό 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.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1047/2015 με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 Ν.4172/2013» ορίζεται:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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 1.1.2014 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 προϋπάρχουσες 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.β' 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 «επανεπιδίκευσης, 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.λ.π. 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.β' 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 φιλοξενούμενων 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.1120/2014.»

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ.β' 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

2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κλπ εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 1 του παρόντος. Διευκρινίζεται, ότι οι περιπτώσεις αυτές αφορούν εισοδήματα που αποκτούν τα ανωτέρω πρόσωπα κατόπιν συμβάσεων έργου με εκπαιδευτικούς ή ερευνητικούς φορείς (ερευνητικά κέντρα εποπτευόμενα από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ., Πανεπιστήμια κ.λπ.) και τα οποία δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Παρά το γεγονός ότι συνάπτονται συμβάσεις έργου μεταξύ των προσώπων αυτών και των ανωτέρω φορέων, η ένταξη της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών σαν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, έγινε διότι οι περιπτώσεις αυτές προσιδιάζουν με εξαρτημένη εργασιακή σχέση (οι αντισυμβαλλόμενοι φορείς ελέγχουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα ανωτέρω πρόσωπα).

3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, ότι στις διατάξεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 Ν.4172/2013 υπάγονται φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις εφόσον βέβαια συγκεντρώνουν και τις λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες διατάξεις

Βάσει των οριζομένων από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ.στ' παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης, ότι 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.

4. Από τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό προκύπτει, ότι κατά το πρώτο διάστημα του 2014, μεταπτυχιακοί ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση εργασίας σε ερευνητικά προγράμματα των εποπτευόμενων από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ. ερευνητικών κέντρων. Στη συνέχεια, κατά το δεύτερο μισό του ίδιου έτους, οι ανωτέρω ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση έργου στο ίδιο ερευνητικό κέντρο με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής τους.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι υπόχρεοι για την υποβολή του σχετικού αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (ΠΟΛ.1051/19.2.2015), αποστέλλουν τις αμοιβές των μεταπτυχιακών ερευνητών ως εξής:

- i) για το πρώτο μισό του 2014 ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με τον κωδικό 1 (τακτικές αποδοχές), καθόσον οι αμοιβές αυτές αποκτώνται στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας,
- ii) για το δεύτερο μισό του 2014 ή ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με τον κωδικό 4 (αμοιβές ασκούμενων δικηγόρων, πρακτική άσκηση φοιτητών συμμετοχή σε επιδοτούμενα σεμινάρια, περιστασιακά απασχολούμενοι κτλ.) εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (είτε με τον κωδικό 1 βάσει του άρθρου 64 παρ.1 περ.δ' εδάφιο 1 του Ν.4172/2013 είτε με τον κωδικό 10 για αμοιβή μικρότερη των 300 ευρώ) εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

6. Τέλος, διευκρινίζονται και τα ακόλουθα: Α) στην περίπτωση που οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά τη λήξη της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(ι) και εφόσον βέβαια τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθ.12 Ν.4172/2013 , τότε δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς και το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές κατά το δεύτερο μισό του 2014 φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 15 του νόμου αυτού. Λόγω του ότι η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των εν λόγω προσώπων δεν μπορεί να διακρίνει την μη επικάλυψη των χρονικών διαστημάτων που αντίστοιχα αποκτήθηκαν τα παραπάνω εισοδήματα, στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω φορολογούμενοι πρέπει να υποβάλλουν δήλωση με επιφύλαξη ούτως ώστε να διενεργηθεί εκκαθάριση των δηλώσεων τους σύμφωνα με τα ανωτέρω από την αρμόδια Δ. Ο. Υ.

Β) στην περίπτωση που υπάρχει έναρξη δραστηριότητας από τους ανωτέρω ερευνητές κατά τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(ι), τότε το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.(ii) φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 29 ανεξάρτητα από το αν τηρούνται ή όχι και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 Ν.4172/2013, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.».

Επειδή, περαιτέρω, με την [ΠΟΛ 1003/2014](#) διευκρινίσθηκε ότι, ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης. Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1064/12-04-2017**, με την οποία προβλέπεται η εφαρμοστέα διαδικασία σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων, ορίζεται στο άρθρο 3 αυτής, ότι : « Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.

Επειδή, οι αμοιβές που εισέπραξε η προσφεύγουσα προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των υπηρεσιών της, στο Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, στις οποίες αδιαμφισβήτητα **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας.**

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το εισόδημα που εισέπραξε, δεν αποτελεί προϊόν εμπορικής δραστηριότητας, καθότι, από τις προσκομιζόμενες συμβάσεις έργου, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα, δε διέθετε επιχειρηματική οργάνωση, απασχολήθηκε στο χώρο και στις εγκαταστάσεις του Πανεπιστημίου, δηλαδή, ήταν ενταγμένη λειτουργικά και οργανωτικά στην σφαίρα λειτουργίας του Πανεπιστημίου, ο επιστημονικά δε υπεύθυνος αυτού, ασκούσε συνεχή εποπτεία και έλεγχο ποσοτικής και ποιοτικής εκτέλεσης του έργου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δήλωσε τον ΚΑΔ 71201102 – Υπηρεσίες Δοκιμών και αναλύσεων βιολογικών ιδιοτήτων των υλικών, και ως εκ τούτου, το taxinet δεν της επέτρεψε την

συμπλήρωση του Κωδικού 007, δηλαδή την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης ως μισθωτός της κατηγορίας που ορίζει η περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω, δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων, η αναγγελία οικειοθελούς αποχώρησης μισθωτού και η με αριθ. 518/18-5-2018 βεβαίωση έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου, προκύπτει σαφώς, ότι η προσφεύγουσα αποχώρησε από την εταιρεία στις 31/03/2018, ενώ η έναρξη δραστηριότητας με αντικείμενο «Υπηρεσίες Δοκιμών και αναλύσεων βιολογικών ιδιοτήτων των υλικών», έλαβε χώρα στις 18/05/2018.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι, παρείχε υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων, στα πλαίσια ερευνητικού έργου, με νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία της, δε φέρει την εμπορική ιδιότητα, ενώ δεν έχει αποκτήσει παράλληλα εισοδήματα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 και εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. /26-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, κατά της με αρ. ειδοποίησης /27-08-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και απόρριψη της υπ' αριθμ. /27-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης. Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω ΠΟΛ. 1047/2015.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.