



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 5.3.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 546

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης).

5. Την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της απόκαι 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 υπέβαλε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησηςαρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία, μεταξύ άλλων, ήταν προσυμπληρωμένος ο κωδικός 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια» με ποσό 232,00€, που αφορά παροχή σε είδος (εταιρικό αυτοκίνητο) του άρθρου 13§1 του Ν. 4172/2013, που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. Εξ αυτού του λόγου, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 401 «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσό 10.852,76€ και στον κωδικό 425 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσό 14.000€, δη την αμοιβή που έλαβε από το ανωτέρω νομικό πρόσωπο, δυνάμει της από 13/01/2016 σύμβασης παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, με επιφύλαξη καθώς το σύστημα δεν του επέτρεπε την συμπλήρωση των κωδικών 019 «Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείστε με τις διατάξεις περ. στ' παρ. 2 άρθρο 12 Κ.Φ.Ε.» και 307 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ.2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε.». Ακολούθως, ο προσφεύγων κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, αιτούμενος να φορολογηθεί για το εισόδημά του βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Ν. 4172/2013, ως μισθωτή εργασία από εργασιακή σχέση βάσει έγγραφης σύμβασης, η οποία απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή.

Η φορολογική αρχή προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης, φορολογώντας τα ως άνω δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα ποσά ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και εξέδωσε την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 275,18€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, μερικά ή ολικά, της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Μη ορθώς το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος κατά το έτος 2016, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του Κ.Φ.Ε, δεδομένου ότι πληρεί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος.

Το ποσό των 232,00€ στον κωδικό 301,αφορά παροχή σε είδος (εταιρικό αυτοκίνητο) του άρθρου 13§1 του Ν. 4172/2013 και όχι εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή στο άρθρο **12§§1,2 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.)** 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 (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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1047/2015**: «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. 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, στην υπό εξέταση περίπτωση από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου προκύπτουν τα εξής: Ο προσφεύγων, ελεύθερος επαγγελματίας (μηχανικός μεταλλείων) με έδρα την οικία του, στις συνεβλήθη με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., με σκοπό την παροχή προς αυτή τεχνικής υποστήριξης στον τομέα των αγορών, των πωλήσεων και της παραγωγής για το διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, έναντι συνολικής ετήσιας αμοιβής 14.000€. Στην εν λόγω σύμβαση επισημαίνεται ότι λόγω του ανεξάρτητου χαρακτήρα αυτής, δεν οφείλονται στον επιτηδευματία παροχές υπηρεσιών αποδοχές μισθωτής εργασίας. Περαιτέρω, από την με αρ. 14003/2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτος 2016 προκύπτει ότι το σύνολο του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα (ποσοστό 100%) προέρχεται από την ως άνω νομικό πρόσωπο, ενώ παράλληλα δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, όπως ορίζεται στις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12§5 του Ν. 4172/2013. Το ποσό των

232,00€ αφορά παροχή σε είδος (εταιρικού αυτοκινήτου) της επιχείρησης στον προσφεύγοντα, η οποία δεν δύναται να συμπεριληφθεί σε μία εκ των περιπτώσεων α' έως ε' του άρθρου 12§5 του Ν. 4172/2013

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι ο προσφεύγων πληρεί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει ο Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα η παράγραφος 2 του άρθρου 12 περίπτωση στ', ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και το εισόδημα που αποκτήθηκε στο πλαίσιο της υπό κρίση σύμβασης με την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της **υπ' αριθ. πρωτ.** ενδικοφανούς προσφυγής του **....., ΑΦΜ**

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 Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

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.