



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.10.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2065

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : 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 .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., **ΑΦΜ** ..., κατά της με αρ. ειδοποίησης .../....-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης ...).

5. Την με αρ. ειδοποίησης .../....-2017 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 από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . 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 καταχώρησης .../...-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, στην οποία ήταν συμπληρωμένοι οι κωδικοί: α) 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» με ποσό (που έλαβε από το) 900,00 €, και β) 401 «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» και 425 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» με ποσό (που έλαβε από το ίδιο ως άνω νομικό πρόσωπο) 12.605,00 €. Ακολούθως, ο προσφεύγων κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ... την υπ' αρ. πρωτ. .../...2016 αίτησή του να γίνει εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, αφού φορολογηθεί ως μισθωτός βάσει των διατάξεων του άρθρου 12§2 περ. στ' του ν. 4172/2013.

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 2015 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 904,84 €.

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 2015, φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ θα έπρεπε να φορολογηθεί ως εισόδημα από εργασιακή σχέση/μισθωτή εργασία, καθότι εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών.

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) δ) ε) 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**: «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:..... 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.....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. ...»

Επειδή σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α ... ΕΞ 2015/8.8.2015** (Διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1047/12.2.2015): «.....2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. 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.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο προσφεύγων κατά το έτος 2015 συνεβλήθη δύο φορές με το (Ν.Π.Δ.Δ.) με Α.Φ.Μ. ... με σκοπό την εκτέλεση ερευνητικών έργων, στο πλαίσιο υλοποίησης συγκεκριμένων προγραμμάτων. Συγκεκριμένα, στις .../2015 συνυπέγραψε μια συμφωνία για την λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, διάρκειας ενός μηνός, ήτοι έως/2015, σύμφωνα με την οποία του ανατέθηκε το ερευνητικό έργο με αντικείμενο την συμμετοχή σε προγραμματισμένα ταξίδια και δειγματοληψίες στο πλαίσιο του προγράμματος «...», με αμοιβή ύψους 900,00 €. Μεταξύ δε των όρων της εν λόγω συμφωνίας συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα: «*Η εκτέλεση του έργου δεν συνδέεται με το ωράριο εργασίας του και ο αντισυμβαλλόμενος δύναται να εκτελέσει το έργο σε χώρο και χρόνο δικής του επιλογής..... Η συμφωνία αυτή σε καμία περίπτωση δεν υποκρύπτει υπόνοια εξαρτημένης εργασίας.....*». Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι η αμοιβή του προσφεύγοντος από την εν λόγω συμφωνία, ύψους 900,00€, δεν δύναται να υπαχθεί ούτε στην περίπτωση του άρθρου 12§2 περ. β' του ν. 4172/13, καθώς το Ν.Π.Δ.Δ. δεν ελέγχει τον χώρο και τον χρόνο εκτέλεσης της ανατεθείσας εργασίας, αλλά ούτε και στην περίπτωση του άρθρου 12§2 περ. στ'. του ν. 4172/13, δεδομένου ότι απαραίτητη προϋπόθεση για ένταξη στην εν λόγω κατηγορία, σύμφωνα με την ΠΟΛ

1047/12.2.2015, είναι η τήρηση βιβλίων και στοιχείων και ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη άσκησης επιτηδεύματος και κατά συνέπεια σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων σε μεταγενέστερο χρόνο, δη στις/2015. Κατά συνέπεια ορθώς η εν λόγω αμοιβή δηλώθηκε στον κωδικό 403 ως ακαθάριστο έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες.

Ακολούθως, την .../2015 ο προσφεύγων συνεβλήθη με το ίδιο κέντρο συνυπογράφοντας μια σύμβαση μίσθωσης έργου, διάρκειας τριών μηνών, ήτοι έως .../2015, σύμφωνα με την οποία του ανατέθηκε το ερευνητικό έργο με αντικείμενο την συλλογή και ανάλυση αλιευτικών και βιολογικών δεδομένων στο πλαίσιο του προγράμματος «....», με αμοιβή το ποσό των 12.605,00 €.. Οι όροι εκτέλεσης της εργασίας σε χρόνο και χώρο επιλογής του προσφεύγοντος υφίστανται και στην εν λόγω σύμβαση, με συνέπεια και η ανωτέρω αμοιβή να μην μπορεί να ενταχθεί στην περίπτωση του άρθρου 12§2 περ. β' του ν. 4172/13. Ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη άσκησης επιτηδεύματος στις/2015, πληρώνοντας μεμονωμένα ως προς το ανωτέρω ποσό των 12.605,00 € τις προϋποθέσεις της περίπτωσης 12§2 στ' του ν.4172/13. Ωστόσο, έχοντας ήδη λάβει από το το προαναφερθέν ποσό των 900,00 € σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο το συγκεκριμένο εισόδημα δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία των περιπτώσεων που προβλέπει το άρθρο 12 του ν.4172/2013, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα (900,00€+12.605,00€) δεν δύναται τελικώς να υπαχθεί στην περίπτωση 12§2 περ. στ' του ν.4172/12.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή, βάσει των κείμενων διατάξεων, έκρινε ότι το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος (900,00€+12.605,00€) θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 29 ν. 4172/13) και όχι ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12 ν. 4172/13).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. ειδοποίησης .../...-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2015

Ποσό πληρωμής:

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.