



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/01/2018

Αριθμός απόφασης: 310

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΤΡΙΚΑΛΩΝ, οδός «.....», κατά της με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/09/2017 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 τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε, που εκδόθηκε την 11/09/2017, βάσει της με αριθμ. «.....»/2017 υποβληθείσης από τον προσφεύγοντα 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε τελικό πιστωτικό ποσό 999,83 ευρώ.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε στις 20/06/2017 τη με αριθμ. καταχώρισης «.....» δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με επιφύλαξη δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία στον κωδικό 301 ποσό 6.343,36 ευρώ και στους κωδικούς 401 «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» και 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα μη επιχειρηματία» τα ποσά 7.125,43 ευρώ και 2.580,00 ευρώ αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ειδοποίησης «.....»/2017 προσβαλλόμενης πράξης που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αριθμ. «.....»/2017 δήλωσής του έτσι, ώστε το μέρος του εισοδήματος του που φορολογήθηκε ως επιχειρηματική δραστηριότητα να αντιμετωπιστεί ως «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.». Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πληροί όλες τις προϋποθέσεις της συγκεκριμένης διάταξης, καθώς τα κριτήρια της σύμβασης με τους εργοδότες, της έδρας της ατομικής του επιχείρησης (οικία του) και του πλήθους των εργοδοτών (2 από 3 του ορίου) πληρούνται. Η απασχόλησή του ήταν διαδοχική, καθώς έκανε διακοπή εργασιών στις 30/09/2017 και τον Οκτώβριο του 2016 προσλήφθηκε ως μισθωτός από την εταιρία «.....», όμως ο ένας εκ των δύο εργοδοτών του («.....»), με τον οποίο είχε καταρτίσει σχετική σύμβαση, δεν εκκαθάρισε τις αμοιβές του για τις υπηρεσίες που παρείχε έως 30/9, με αποτέλεσμα να μην μπορέσει να τις τιμολογήσει έως 30/9 και η τιμολόγηση για τις εν λόγω υπηρεσίες του προς τον συγκεκριμένο εργοδότη πραγματοποιήθηκε με την έκδοση σχετικής απόδειξης επαγγελματικής δαπάνης.

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.

.....

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 φιλοξενομένων 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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων, για το φορολογικό έτος 2016:

α) σύμφωνα με την υπ' αριθμ. καταχώρησης «.....» δήλωσης με επιφύλαξη φορολογικού έτους 2016, εμφανίζει πραγματικό εισόδημα 16.399,42 ευρώ το οποίο αναλύεται ως εξής:

- εισόδημα από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. ποσού 6.343,36 ευρώ
- εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 7.125,43 ευρώ
- ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες ποσού 2.580,00 ευρώ
- εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 350,63 ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι εμπίπτει στις διατάξεις της περ. στ΄ παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 προσκομίζει:

- βεβαίωση έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία με ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας την 03/02/2015 και διεύθυνση άσκηση δραστηριότητας τη διεύθυνση κατοικίας του,
- βεβαίωση διακοπής εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία με ημερομηνία διακοπής επιχείρησης την 30/09/2016,
- επανεκτύπωση βεβαίωσης μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία, σύμφωνα την οποία με τις υπ' αριθμ. «.....»/23-08-2016 και «.....»/23-08-2016 δηλώσεις έγινε στις

23/08/2016 μεταβολή διεύθυνσης κατοικίας και μεταφορά έδρας της επιχείρησης και προκύπτει ότι η διεύθυνση κατοικίας του και η διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας ταυτίζονται,

- σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών/έργου με την εταιρεία «.....», η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 2 αυτής, από 10.06.2016 μέχρι και την ολοκλήρωση όλων των σταδίων που περιλαμβάνει το έργο,

- σύμβαση ανεξάρτητων υπηρεσιών με το «.....», σύμφωνα με την οποία περίοδος παροχής υπηρεσιών ορίζεται η περίοδος από 01/11/2015 έως 31/12/2018,

- τους με α/α «.....» και «.....» τίτλους κτήσης (άρθρο 6, παρ. 6 ΚΦΑΣ, ν. 4093/2012) του «.....» προς τον προσφεύγοντα με ημερομηνία έκδοσης 30/12/2016 συνολικής αξίας 2.580,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, προκειμένου να έχει εφαρμογή η διάταξη της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, το δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να προέρχεται από παροχή υπηρεσιών του φυσικού προσώπου 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. Εν προκειμένω, στην περίπτωση του προσφεύγοντος, με βάση τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει ότι πληρείται η παραπάνω προϋπόθεση, δεδομένου ότι για το ποσό των 7.125,43 ευρώ δεν υπάρχει πληροφόρηση από πού προέρχεται, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα εκδοθέντα στοιχεία ώστε να διασφαλιστεί ότι τα έσοδα αυτά προέρχονται αποκλειστικά από τις προσκομισθείσες συμβάσεις.

Επειδή επιπροσθέτως αναφέρεται ρητά ότι η παραπάνω διάταξη δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2016 έχει αποκτήσει εισόδημα από μισθωτή εργασία, ποσού 6.343,36 ευρώ, το οποίο είναι συμπληρωμένο στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ» της φορολογικής του δήλωσης. Ο ίδιος ισχυρίζεται ότι τα δηλωθέντα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα αφορούν την περίοδο από 01/01/2016 έως 30/09/2016 και τα δηλωθέντα εισοδήματά του από μισθωτή εργασία την περίοδο από τον Οκτώβριο του 2016 (οπότε προσελήφθη ως μισθωτός από τη «.....») μέχρι το τέλος του έτους. Ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής του, καθώς αφενός μεν ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τη σύμβαση εργασίας από τη «.....» από την οποία να προκύπτει ο χρόνος έναρξης εργασίας του εκεί, αφετέρου οι προσκομισθέντες με α/α «.....»/30-12-2016 και «.....»/30-12-2016 τίτλοι κτήσεως του «.....» δεν αναφέρουν το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα κατά το οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, οι οποίες ενδέχεται να γίνονταν ταυτόχρονα με τη μισθωτή εργασία.

Επειδή, με βάση όλα τα προαναφερθέντα, ορθώς εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης

«.....» πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 και ο προσφεύγων φορολογήθηκε για το μεν εισόδημα από μισθωτή εργασία 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικό Πιστωτικό: 999,83 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2016.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ 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.