



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 28/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1565

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. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΒΥΡΩΝΑ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης /2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Επί της από 07/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 25/09/2017, βάσει της με αριθμ. /2017 υποβληθείσης από την προσφεύγουσα 1^η τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε τελικό πιστωτικό ποσό ύψους 62,18 ευρώ.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 08/07/2017 την ως άνω δήλωση δηλώνοντας ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στον κωδικό 401 «καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσό 7.553,74 ευρώ και στους κωδικούς 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα μη επιχειρηματία» και 425 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» τα ποσά 3.800,00 ευρώ και 9.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Το παραπάνω ποσό των 3.800,00 ευρώ που συμπληρώθηκε στον κωδικό 403 προέρχεται από υπηρεσίες που παρείχε για το διάστημα 01/01/2016-30/06/2016 ως ψυχολόγος στην Α.Μ.Κ.Χ. εταιρεία, ΑΦΜ, για τις οποίες εκδόθηκαν από την ως άνω εταιρεία οι με αριθμ. ΤΚΑΔ-..... και ΤΚΑΔ-..... Τίτλοι Κτήσης Υπηρεσιών (άρθρου 6 παρ. 5 του ν. 4093/2012) στις 31/03/2016 και 30/06/2016 αντίστοιχα, ποσού 800,00 ευρώ και 3.000,00 ευρώ. Το ποσό των 9.000,00 ευρώ που συμπληρώθηκε στον κωδικό 425 προέρχεται από υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα μετά την έναρξη επαγγέλματος που έκανε στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα στις 11/07/2017 με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Ψυχολόγου», και συγκεκριμένα από δύο (2) συμβάσεις παροχής υπηρεσιών που σύναψε με την ίδια εταιρεία,, οι οποίες υποβλήθηκαν ως Καταστάσεις Συμφωνητικών παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 στο taxisnet και έλαβαν αριθμούς καταχώρησης και αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ειδοποίησης /2017 προσβαλλόμενης πράξης, καθώς ισχυρίζεται ότι κατά το μέρος τουλάχιστον του β' εξαμήνου του 2016 πληροί στο ακέραιο τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και συνεπώς για το εισόδημα που απέκτησε το διάστημα αυτό θα έπρεπε να φορολογηθεί με την κλίμακα εισοδήματος από μισθωτή υπηρεσία της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

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, 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4171/2013, ορίζεται:

«Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.....».

Επειδή, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4172/2013, ενώ τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο.

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 προϊσχύουσες διατάξεις του Ν.2238/1994, αποκτούσε εισόδημα που χαρακτηριζόταν ως Ζ' πηγής (εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα) ή ως Δ' πηγής (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).

.....

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 ίδια ερευνητικά κέντρα με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής τους.

.....

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.(i) 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.(i), 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, από την υπαγωγή στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 εξαιρείται μόνο η περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του εν λόγω άρθρου.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. καταχώρησης δήλωση φορολογικού έτους 2016, εμφανίζει πραγματικό εισόδημα 11.353,88 ευρώ το οποίο αναλύεται ως εξής:

- εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 9.000,00 ευρώ
- ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες ποσού 3.800,00 ευρώ
- εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 0,14 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι για τη φορολόγηση του εισοδήματος των 9.000,00 ευρώ εμπίπτει στις διατάξεις της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 προσκομίζει:

- εκτύπωση έναρξης επαγγέλματος με ημερομηνία 11/07/2016,
- τους με α/α ΤΚΑΔ-..... και ΤΚΑΔ-..... τίτλους κτήσης (άρθρο 6, παρ. 5 ν. 4093/2012) της εταιρείας, ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα με ημερομηνία έκδοσης 31/03/2016 και 30/06/2016 συνολικής αξίας 800,00 ευρώ και 3.000,00 ευρώ αντίστοιχα
- τις καταστάσεις συμφωνητικών παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 που έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα με τις δηλώσεις /2016 και /2016 και αφορούν τις δύο (2)

συμβάσεις της προσφεύγουσας με την εταιρεία, ΑΦΜ, που συντάχθηκαν 01/07/2016 και 01/10/2016 αντίστοιχα, ποσού 4.500,00 ευρώ έκαστη.

Επειδή, η προσφεύγουσα για το διάστημα από 01/01/2016 έως 30/06/2016, παρείχε υπηρεσίες στην Α.Μ.Κ.Χ. εταιρεία, ΑΦΜ, για τις οποίες αποζημιώθηκε με τους με αριθμ. ΤΚΑΔ-.....και ΤΚΑΔ-.....Τίτλους Κτήσης Υπηρεσιών (άρθρου 6 παρ. 5 του ν. 4093/2012), ποσού 800,00 ευρώ και 3.000,00 ευρώ, που εκδόθηκαν από την εν λόγω εταιρεία στις 31/03/2016 και 30/06/2016 αντίστοιχα. Για το διάστημα αυτό δεν έκανε έναρξη εργασιών επαγγέλματος, δεν είχε επαγγελματική έδρα και επίσης δεν είχε την εμπορική ιδιότητα. Με βάση τα ανωτέρω απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα οποία θα πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στις 11/07/2015 η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη εργασιών, με έδρα την διεύθυνση κατοικίας της και με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ψυχολόγου».

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, το δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 9.000,00 ευρώ, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, προέρχεται από έναν μόνο εργοδότη και συγκεκριμένα από την εταιρεία, ΑΦΜ, η οποία υπέβαλε για το ως άνω ποσό μέσω taxisnet και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1051/19-02-2015 τη βεβαίωση αποδοχών με είδος αποδοχών «άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ εδάφιο 1 ν. 4172/2013 αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα και για αμοιβές δικηγόρων....».

Επειδή όσον αφορά τη φορολόγηση του εισοδήματος της προσφεύγουσας ποσού 9.000,00 ευρώ που αποκτήθηκε μετά την έναρξη εργασιών στις 11/07/2016, ισχύουν τα παρακάτω:

α) η προσφεύγουσα ως επιτηδευματίας με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Ψυχολόγου» δεν κατέχει την εμπορική ιδιότητα, β) η επαγγελματική της εγκατάσταση είναι ίδια με την κατοικία της, γ) παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες σε ένα νομικό πρόσωπο βάσει των ως άνω προαναφερθέντων συμβάσεων και δ) δεν υπάρχει παράλληλη απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία, αλλά ούτε και από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς δεν υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής της στην εταιρεία, ΑΦΜ

Συνεπώς η προσφεύγουσα εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του ν.4172/2013, και το υπό κρίση εισόδημα, φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με βάση όλα τα προαναφερθέντα, για το φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα

πρέπει να φορολογηθεί: α) για το μεν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες ποσού 3.800,00 ευρώ, που αφορά το χρονικό διάστημα 01/01/2016-30/06/2016, με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 29, ενώ β) για το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 ποσού 9.000,00 ευρώ, που αφορά το χρονικό διάστημα 01/07/2016-31/12/2016, 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 με ημερομηνία κατάθεσης 07/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.