



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28 / 09 / 2018

Αριθμός Απόφασης **4237**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 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).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' 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 **18/07/2018** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή του ..... ΤΟΥ ..... με **ΑΦΜ:** ....., που κατοικεί στο ....., επί της ..... αριθ. ...., τ.κ ....., κατά της με αριθ. .... /2018 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, επί της από **27/04/2018** αίτησης του, με την οποία ζήτησε την διενέργεια νέας εκκαθάρισης επί τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους **2016**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **18/07/2018** και με αριθ. πρωτ. .... **ενδικοφανούς προσφυγής** του ..... ΤΟΥ ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....**/2018 απάντηση** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, απορρίφθηκε η από 27/04/2018 αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία ζήτησε την διενέργεια νέας εκκαθάρισης επί τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους **2016** και συγκεκριμένα:

Στις 21/06/2017 ο προσφεύγων υπέβαλε μέσω taxinet την υπ' αριθ. ....**/2017** αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολ. έτος 2016 **με επιφύλαξη**, την οποία διατύπωσε στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ. ....**/2017 αίτημά του**, με το οποίο ζήτησε να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου **12 § 2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**, δεδομένου ότι πληρούσε όλες τις σχετικές προϋποθέσεις, ήτοι: Απέκτησε εισόδημα από ένα μόνο εργοδότη βάσει σύμβασης έργου, δεν διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του, δεν είχε την εμπορική ιδιότητα, ούτε κατά την περίοδο της σύμβασης απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Η ΔΟΥ Ηρακλείου, απέρριψε την ανωτέρω επιφύλαξη, με το υπ' αριθμ. ....**/2017** έγγραφό της, με την αιτιολογία ότι «ο εργοδότης είναι στην αλλοδαπή, στερείται ελληνικού ΑΦΜ, με φορολογική κατοικία - μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή και δεν προκύπτει υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών ούτε και αποστολή αρχείου βεβαιώσεων ανεξάρτητα εάν η παροχή υπηρεσιών γίνεται στην ημεδαπή», εφαρμόζοντας τις τότε θέσεις της διοίκησης, όπως αυτές είχαν αποτυπωθεί στο υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1054130ΕΞ2016/04-04-2016 έγγραφο της Δ/νσης Άμεσης Φορολογίας.

Κατά της ανωτέρω αρνητικής απάντησης, ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ. ....**/2017** ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....**/2018 Απόφαση** του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε **δεκτό** το αίτημά του, προκειμένου το εισόδημά του να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**, σε εκτέλεση δε της Απόφασης της υπηρεσίας μας, διενεργήθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις.

Στη συνέχεια, δεδομένου ότι από την εκκαθάριση προέκυψε επιπλέον φόρος ποσού 964,09€, κατέθεσε την από 27/04/2018 τροποποιητική δήλωση, ζητώντας τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου, ζητώντας να φορολογηθεί το εν λόγω εισόδημα, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία, όπως προαναφέραμε, απορρίφθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης με την υπ' αριθμ. ....**/2018 απάντησή** του, σύμφωνα με την οποία η τροποποιητική δήλωση δεν μπορεί να γίνει δεκτή, δεδομένου ότι το εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου, το εισόδημά του φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ. ....**/2018 αρνητικής απάντησης** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης προβάλλοντας ότι οι διατάξεις του άρθρου **12 § 2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**, θεσπίστηκαν για μια συγκεκριμένη κατηγορία προσώπων ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό την αίρεση πλήρωσης των συγκεκριμένων προϋποθέσεων, επειδή ο νομοθέτης θεωρεί ότι οι δραστηριότητες αυτές προσιδιάζουν με μισθωτές υπηρεσίες και θεσπίστηκαν ως ευμενέστερες. Επομένως, δεν είναι δυνατόν να κασιχύουν των γενικών διατάξεων και να παράγουν τελικό αποτέλεσμα εκκαθάρισης φόρου δυσμενέστερο για το φορολογούμενο που ο νομοθέτης με ειδική διάταξη επιδιώκει να ελαφρύνει.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **19** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «**1)** Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. **2)** Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. ...»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

**Άρθρο 21** Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: «**1)** Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, ...»

**Άρθρο 12** Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις: «**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) ..., β) ..., 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, 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. **3)** Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ...»

**Επειδή** με την **ΠΟΛ. 1047/12-02-2015** εγκύκλιο διαταγή της ΓΓΔΕ, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 § 2 περ. στ' 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»

**Επειδή** περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1085/20-03-2014** εγκύκλιο διαταγή της ΓΓΔΕ, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «**11)** Θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το εισόδημα από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης παροχής υπηρεσιών ή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, αφού αφαιρεθούν από αυτό οι υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες δύο (2) προϋποθέσεις, χωρίς να τίθεται θέμα επιλογής από το φορολογούμενο: α) Έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, β) Τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων να προέρχεται από ένα (1) από τα πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες,...».

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα για το οποίο ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 12 § 2 περ. στ' του ν. 4172 /2013, θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από **μισθωτές υπηρεσίες** και η εκκαθάριση του φόρου γίνεται βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 – 20 του ίδιου νόμου, **χωρίς να προβλέπεται δυνητικός τρόπος φορολογίας**, ανεξάρτητα αν από την εκκαθάριση

προκύπτει μεγαλύτερος φόρος απ' αυτόν που θα προέκυπτε βάσει των διατάξεων των άρθρων 21 – 29 του ίδιου νόμου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ικανοποιεί τις προϋποθέσεις που τίθενται στη διάταξη του άρθρου 12 § 2 περ. στ' του ν. 4172/2013, το εισόδημα που απέκτησε βάσει των διατάξεων αυτών, εκκαθαρίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 – 29 του ίδιου νόμου.

Κατόπιν των προεκτεθέντων,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **18/07/2018** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., που κατοικεί στο ....., επί της οδού ..... αριθ. ...., Τ.Κ ....., και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. ..../2018 **αρνητικής απάντησης** του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**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.