ΠΟΛ.1087/11.05.2018

ΠΟΛ.1087/11.05.2018

Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, στην περίπτωση απόκτησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη.

ΑΑΔΕ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: Α΄

Πληροφορίες: Δ. Παπαγιάννης

Τηλέφωνο:210-3375315-6

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων 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 άρθρου αυτού.

2. Με την ΠΟΛ.1047/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι 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, να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, είναι η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους. Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ήτοι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών 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.

3. Επιπλέον, με το με Α.Π. ΔΕΑΦ Α 1047466 ΕΞ2016/24.3.2016 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι για τη δραστηριότητα του συνθέτη (δραστηριότητα που σύμφωνα με τα προαναφερόμενα υπάγεται στην παροχή συμβουλευτικών ή παρόμοιων υπηρεσιών) και μόνο το στοιχείο της πρόθεσης άσκησης της δραστηριότητας αυτής, από τη στιγμή που δεν έχει ευκαιριακό και παρεπόμενο χαρακτήρα, σε κάθε περίπτωση προϋποθέτει έναρξη δραστηριότητας, όπως άλλωστε και η άσκηση λοιπών επαγγελμάτων που εντάσσονται στην κατηγορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η απόκτηση εισοδήματος χωρίς έναρξη δραστηριότητας δεν νομιμοποιείται και ούτε μπορεί να συνδέεται, με το πλήθος της πελατείας, τον πραγματοποιούμενο κύκλο εργασιών, τον τρόπο άσκησης του επαγγέλματος π.χ. μέσω internet,κ.λπ. Τα προηγούμενα ως θέματα πραγματικά εναπόκεινται στην κρίση και στον έλεγχο της φορολογικής αρχής.

4. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες που υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, δεν έχουν ευκαιριακό και παρεπόμενο χαρακτήρα καθόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου και συνεπώς η υπαγωγή τους στις εν λόγω διατάξεις προϋποθέτει, πέραν των προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, και την προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας για τις ως άνω υπηρεσίες. Επομένως, στις περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια της έγγραφης σύμβασης ένα μέρος των εν λόγω υπηρεσιών που παρέχονται, δεν καλύπτεται από προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε οι αμοιβές που αντιστοιχούν στις υπηρεσίες αυτές που παρέχονται χωρίς έναρξη, δεν υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2

του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ενώ αντίθετα, και υπό την επιφύλαξη των υπόλοιπων προϋποθέσεων που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, υπάγονται σε αυτές μόνο οι υπόλοιπες αμοιβές που αντιστοιχούν σε εκείνο το διάστημα της έγγραφης σύμβασης κατά το οποίο οι παρεχόμενες υπηρεσίες καλύπτονται από προηγούμενη έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας.

5. Η απόκτηση, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, τυχόν ευκαιριακού εισοδήματος που δεν εντάσσεται στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, δεν επηρεάζει την υπαγωγή στις διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 υπό τη συνδρομή των προϋποθέσεων που εκτέθηκαν πιο πάνω.

6. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε και τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Έστω ότι φυσικό πρόσωπο συνάπτει με άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμηνέα από 1.1.2017 μέχρι και 31.12.2017. Το ως άνω φυσικό πρόσωπο παρέχει τις υπηρεσίες αυτές χωρίς έναρξη για τους πρώτους πέντε (5) μήνες του 2017, ενώ για τους υπόλοιπους μήνες του ιδίου έτους συνεχίζει να παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες έχοντας πραγματοποιήσει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως διερμηνέας από 1.6.2017. Στην περίπτωση αυτή, και υπό την επιφύλαξη της τήρησης και των υπόλοιπων προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, μόνο οι αμοιβές για τους τελευταίους επτά (7) μήνες του 2017 μπορούν να υπαχθούν στις εν 4 λόγω διατάξεις και όχι και οι αμοιβές για τους πρώτους πέντε (5) μήνες του 2017.

β) Έστω ότι το φυσικό πρόσωπο του ανωτέρω παραδείγματος αποκτά μέσα στους δύο (2) πρώτους μήνες του 2017 ευκαιριακό εισόδημα που δεν εντάσσεται στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, πραγματοποιεί έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως διερμηνέας από 1.6.2017 και εν συνεχεία υπογράφει έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμηνέα από 1.7.2017 μέχρι και 31.12.2017. Στην περίπτωση αυτή, και εφόσον τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, οι αμοιβές για τους τελευταίους έξι (6) μήνες του 2017 μπορούν να υπαχθούν στις εν λόγω διατάξεις.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ