

ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

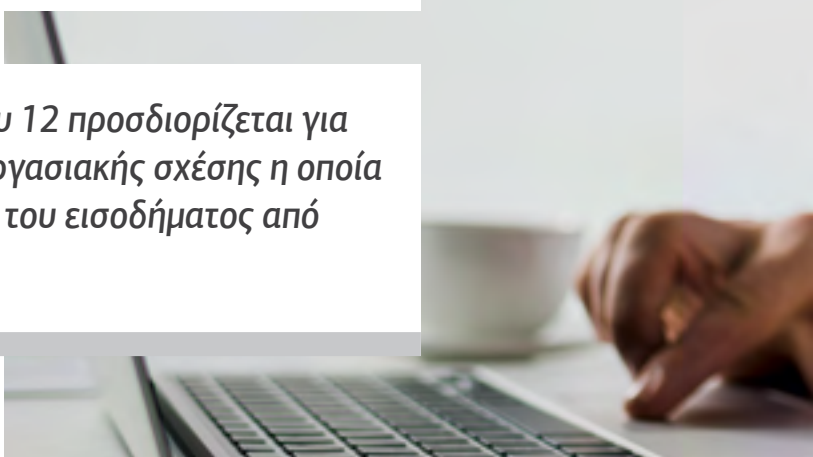
Φορολόγηση Επιχειρηματικής Δραστηριότητας ως Μισθωτή Εργασία βάσει του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013

ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΑΝΤΩΝΙΟΣ, Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός Εισηγητής Μεταπτυχιακών Προγραμμάτων Σπουδών «Master» στο Ε.Κ.Π.Α. και Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 προσδιορίζεται για τους σκοπούς του ΚΦΕ η έννοια της εργασιακής σχέσης η οποία οριοθετεί εννοιολογικά την κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Με το άρθρο 12 ορίζονται οι βασικές έννοιες του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, η έννοια της εργασιακής σχέσης και ειδικότερα η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος, η έννοια του απαλλασσόμενου εισοδήματος, ώστε να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 προσδιορίζεται για τους σκοπούς του ΚΦΕ η έννοια της εργασιακής σχέσης η οποία οριοθετεί εννοιολογικά την κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ένα φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα φαινομενικά το συμφέρει να φορολογηθεί με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 περίπτ. στ´, αυτό όμως δεν είναι κανόνας. Θα πρέπει να γίνουν «σενάρια φορολογίας» (ως μισθωτός και ως ατομική επιχείρηση), να αξιολογηθούν όλοι οι παράμετροι που συνθέτουν το φορολογητέο εισόδημα και να ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες του επαγγέλματος που ασκεί. Με την πληροφόρηση από τα «σενάρια φορολογίας» θα προβούμε στις κατάλληλες διαθρωτικές ενέργειες.



Άρθρο 12 παρ.2 του Ν.4172/2013

Με βάση το άρθρο 12 παρ.2 του Ν.4172/2013, για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως:

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.

Σημείωση:

- Απαραίτητη προϋπόθεση να μην έχει την εμπορική ιδιότητα και να μην διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του.
- Η διάταξη της περίπτωσης 12 παρ. στ', δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου

Σύμφωνα με τα εδάφια δ' & ε', της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:... δ) οι κρατήσεις υπέρ

των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο...»

Σημείωση:

Επομένως φυσικό πρόσωπο με εργασιακή σχέση των περ.στ του άρθρου 12 ,αφού θα φορολογηθεί ως μισθωτός, δεν μπορεί να εκπέσει καμία επιχειρηματική δαπάνη στην φορολογία εισοδήματος εκτός των ασφαλιστικών εισφορών.

Με την ΠΟΛ.1109/2017 διευκρινίστηκε ότι από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία κ.λ.π.) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και





στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).

Η διοίκηση άλλαξε θέση με μεταγενέστερη εγκύκλιο ΠΟΛ.1029/2018 και για τις διατάξεις της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 δεν επιβάλλονται περιορισμοί ως προς την έδρα των φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ως άνω αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα ή οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.

Οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες που υπάγονται στις διατάξεις της περίπτ. 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.

(Βλέπε ΑΠ ΔΕΑΦ Α 1047466 ΕΞ2016/24-3-2016)

Σε 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 περίπτ. 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.

Η απόκτηση ευκαιριακού εισοδήματος που δεν εντάσσεται στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, δεν επηρεάζει την υπαγωγή στις διατάξεις της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 υπό τη συνδρομή των προϋποθέσεων που εκτέθηκαν πιο πάνω.

Παραδείγματα από ΠΟΛ.1087/2018

α) Έστω ότι φυσικό πρόσωπο συνάπτει με άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμνεία 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 ίδιου έτους συνεχίζει να παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες έχοντας πραγματοποιήσει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως διερμνείας από 1/6/2017. Στην περίπτωση αυτή, και υπό την επιφύλαξη της τήρησης και των υπόλοιπων προϋποθέσεων που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτ. 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 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 διερμνείας από 1/6/2017 και εν συνεχεία υπογράφει έγγραφη σύμβαση για την παροχή υπηρεσιών διερμνεία από 1/7/2017 μέχρι και 31/12/2017. Στην περίπτωση αυτή, και εφόσον τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της περίπτ. 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.

Ποιοι υπάγονται άρθρο 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013

Με την ΠΟΛ.1047/12-2-2015 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.

Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές: του ιατρού, οδοντίατρο, κτηνιάτρο, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμνέα, 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 ΑΕ, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας».

Ποιοι δεν υπάγονται άρθρο 12 παρ.2 του Ν.4172/2013

Με βάση την ΠΟΛ.1047/2015 παρ.6 σε συνδυασμό με την με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1120/25-4-2014, δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη οι εξής :

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, όπως ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.λπ., αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με το Ν.2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Αν συντρέχουν τα παραπάνω το φυσικό πρόσωπο θα φορολογηθεί με βάση την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 δηλαδή με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Άρθρο 15. Φορολογικός συντελεστής

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 ορίζεται η κλίμακα βάσει της οποίας υποβάλλεται σε φόρο το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 –	45%

Σημείωση:

Αλλαγές που έγιναν στο ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172 από τον 4387/2016 την 2016/05/12

Επιπρόσθετα σε αυτήν την περίπτωση εφαρμόζονται και οι μειώσεις του άρθρου 16.

Άρθρο 16. Μείωση φόρου εισοδήματος

Με το άρθρο 16 ορίζεται η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος σε εισόδημα που προκύπτει από μισθωτή εργασία ή συντάξεις. Το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα καθορίζεται με τη χορήγηση αφορολόγητου ορίου εισοδήματος ή φορολογικής μείωσης.

Με την ΠΟΛ.1064/2016 δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με το άρθρο 16 του Ν.4172/2013 όπου αναφέρεται ότι, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά τα ακόλουθα ποσά:



- χίλια εννιακόσια (1.900) ευρώ (για φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα)
- χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ (για φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο)
- δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ (για φορολογούμενο με δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα)
- δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ (για φορολογούμενο με τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω).

Οι μειώσεις αυτές εφαρμόζονται στην περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και ο φόρος είναι μεγαλύτερος ή ίσος του ως άνω ποσού (ανάλογα με τον αριθμό των εξαρτώμενων τέκνων). Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ανωτέρω ποσών (1.900, 1.950, 2.000, 2.100), τότε το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 16 του Ν.4172/2013 όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016, για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις που υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, τα ως άνω εφαρμοζόμενα ποσά μειώσεων φόρου ανάλογα με τον αριθμό των εξαρτώμενων τέκνων (1.900, 1.950, 2.000, 2.100), μειώνονται αναλογικά κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις

Παράδειγμα:

Για φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα και με ποσό εισοδήματος 30.000 ευρώ το ποσό μείωσης του φόρου είναι 1.800 ευρώ. $(30.000 - 20.000 = 10.000, 10.000 * 10 / 1000 = 100, 1.900 - 100 = 1.800)$.

Όταν οι έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην ημεδαπή, δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα στην εκκαθάριση του φόρου.

Το πρόβλημα δημιουργείται όταν έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, όπου εκεί προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσής, πρέπει να προσκομισθεί αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη ΔΟΥ εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της βάσει του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Η Φορολογική Διοίκηση δυνάμει του άρθρου 23 του Ν.4174/2013, έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου

Παρότι η διοίκηση άλλαξε θέση με μεταγενέστερη εγκύκλιο ΠΟΛ.1029/2018 και για τις διατάξεις της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 δεν επιβάλλονται περιορισμοί ως προς την έδρα των φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ως άνω αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα ή οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή. Κατά την προσωπική μου άποψη η Φορολογική Διοίκηση δυνάμει του άρθρου 23 του Ν.4174/2013, έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε:

- έγγραφα,
- λογιστικά στοιχεία και
- στοιχεία γνωστοποιήσεων και
- παρόμοιες πληροφορίες,
- θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα,

σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Τα δικαιολογητικά που πρέπει να προσκομίσει στη ΔΟΥ (εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της

βάσει του άρθρου 14 του Ν.4174/2013) το φυσικό πρόσωπο είναι :

- Αντίγραφο έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, μεταφρασμένες εάν είναι διατυπωμένες σε ξένη γλώσσα
- Λογιστικά αρχεία (παραστατικά πωλήσεων)

Σημείωση :

Η απαίτηση από την φορολογική διοίκηση να προσκομισθούν από τον φορολογούμενο, βεβαιώσεις αποδοχών από την αλλοδαπή, δεν ευσταθεί διότι πρόκειται για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

1ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Δεδομένα	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Φυσικό πρόσωπο έγγαμος με σύζυγο χωρίς εισόδημα	
Ένα (1) ανήλικο τέκνο	
Εγγραφή στο Μητρώο με έναρξη επαγγέλματος ως Λογιστής 10/01/2014 με έδρα την κατοικία του	
Ως πελάτες του έχει πέντε νομικά πρόσωπα και έχει συνάψει εγγραφές σύμβασης παροχής υπηρεσιών για το φορολογικό έτος 2017	
Ακαθάριστα έσοδα που αναλύονται ως εξής:	
ΝΠ Α 3.125,00€	50.000,00
ΝΠ Β 3.125,00€	
ΝΠ Γ 3.125,00€	
ΝΠ Δ 3.125,00€	
ΝΠ Ε 37.500,00€	
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα	20.000,00
Παρακράτηση Φόρου 20%	10.000,00

Το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013, διότι βάσει των εγγραφών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που διατηρεί με τα πέντε νομικά πρόσωπα, από το ΝΠΕ λαμβάνει ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, επίσης δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του.

Επομένως θα φορολογηθεί ως εξής μισθωτός βάσει του άρθρου 12 παρ.2 του Ν.4172/2013 περίπτ. στ´)

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 ορίζεται η

κλίμακα βάσει της οποίας υποβάλλεται σε φόρο το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχ. Δραστηριότητα)	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΡΧΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	20.000,00
ΕΠΙ: ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 22% (ΑΡΘΡΟ 15 ΚΦΕ)	4.400,00
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΕ	4.400,00

Με το άρθρο 16 του Ν.4172/2013 όπου αναφέρει ότι, όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016, ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά:

- χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ (για φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΕ	4.400,00
ΜΕΙΟΝ:	
Άρθρο 16. Μείωση φόρου εισοδήματος	1.950,00
Παρακράτηση Φόρου 20%	10.000,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΕ	-7.550,00

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 43Α Ν.4172/2013 «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σοκολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό»

Συνεπώς ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου στο ανωτέρω παράδειγμα 20.000,00€

Με βάση την παρ. 3 του άρθρου 43Α η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παρ. 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:



Εισόδημα	Εισφ. Αλληλεγγύης
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%
20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

Επομένως η ειδική εισφορά αλληλεγγύης διαμορφώνεται ως εξής

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	20.000,00
ΕΠΙ: 0 – 12.000 0% 12.001 - 20.000 2,20%	176,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	176,00

ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ Φ.Ε.	-7.550,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	176,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	-7.374,00

2ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Δεδομένα	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Φυσικό πρόσωπο έγγαμος με σύζυγο χωρίς εισόδημα	
Ένα (1) ανήλικο τέκνο	
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	8.000,00
Εγγραφή στο Μητρώο με έναρξη επαγγέλματος ως Λογιστής 10/01/2014 με έδρα την κατοικία του	
Ως πελάτες του έχει πέντε νομικά πρόσωπα και έχει συνάψει εγγραφές σύμβασης παροχής υπηρεσιών για το φορολογικό έτος 2017	
Ακαθάριστα έσοδα που αναλύονται ως εξής: ΝΠ Α 3.125,00€ ΝΠ Β 3.125,00€ ΝΠ Γ 3.125,00€ ΝΠ Δ 3.125,00€ ΝΠ Ε 37.500,00€	50.000,00
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα	20.000,00
Παρακράτηση Φόρου 20%	10.000,00

Το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013, διότι ενώ βάσει των έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών που διατηρεί με τα πέντε νομικά πρόσωπα, από το ΝΠΕ λαμβάνει ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του, **έχει εισόδημα από μισθωτή εργασία και με βάση βάσει του άρθρου 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013 περίπτ. στ' «Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία».**

Επομένως θα φορολογηθεί διακριτά ανά πηγή εισοδήματος, δηλαδή θα φορολογηθεί για τα 20.000,00€ ως επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει του άρθρου 29 παρ.1 του Ν.4172/2013, δηλαδή θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 15 παρ. 1 του Ν.4172/2013 (χωρίς την χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 16 του Ν.4172/2013) προστιθέμενο με το εισόδημα των 8.000,00€ από μισθωτή εργασία (με την χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 16 του Ν.4172/2013). Συνολικό φορολογητέο εισόδημα 20.000,00€+8.000,00€=28.000,00€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΡΧΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	28.000,00
ΕΠΙ: 0 - 20.000 22% (ΑΡΘΡΟ 15 ΚΦΕ)	4.400,00
ΕΠΙ: 8.000 29% (ΑΡΘΡΟ 15 ΚΦΕ)	2.320,00
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΕ	6.720,00

ΜΕΙΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΗΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	8.000,00
ΕΠΙ: 0 - 20.000 22% (ΑΡΘΡΟ 15 ΚΦΕ)	1.760,00
Άρθρο 16. Μείωση φόρου εισοδήματος 1.950>1.760 Αρχικός Φόρος Μισθωτή εργασία	
Περιορισμός της μείωσης στα 1.760 (άρθρο 16 παρ. 1)	1.760,00

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΕ	6.720,00
ΜΕΙΟΝ: ΜΕΙΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 16 ΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΗΣ	1.760,00
ΜΕΙΟΝ: ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ 20%	10.000,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	-5.040,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	28.000,00
ΕΠΙ:	576,00
0 - 12.000 *0%	
12.001 - 20.000 *2,20% =176,00	
8.000,00 *5%=400,00	
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	576,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΕ	6.720,00
ΕΠΙ: ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 100% (Άρθρο 69 παρ. 1 ΚΦΕ)	6.720,00
ΜΕΙΟΝ: ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ 20%	10.000,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΕ	0,00

ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΕ	-5.040,00
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΕ	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	-5.040,00



Σημείωση :

Στα ανωτέρω παραδείγματα δεν έχουν ληφθεί υπόψη δαπάνες μη εκπιπόμενες καθώς και ασφαλιστικές εισφορές

Πηγές:

• **Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας**, Νόμος υπ' αριθμ. 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4172/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013

• **Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου** «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4172/2013 και άλλες διατάξεις»

• **ΠΟΛ.1029/2018** - Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες, έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή

• **ΠΟΛ.1087/2018** - Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση απόκτησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη

• Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 /Ανάλυση - Ερμηνεία Ν.4172/2013, Νασόπουλος Α. Αντώνιος, Αθήνα 2016 ' Β έκδοση.

• Λογιστικά Αρχεία & Παραστατικά Πωλήσεων, ΕΛΠ 1-15/ Ανάλυση - Ερμηνεία Ν.4308/2014, Νασόπουλος Α. Αντώνιος, Αθήνα 2016 Β' έκδοση