



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31.01.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 496

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.).»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 9.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. ειδοποίησης/21.09.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Διοικητή της Δ.Ο.Υ. Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, με την οποία απορρίφθηκε η επιφύλαξη επί της από 17.06.2018 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. αριθ. ειδοποίησης/21.09.2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Διοικητή της Δ.Ο.Υ. Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Την από 11.10.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 9.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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 την έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης/21.09.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση), απορρίφθηκε η επιφύλαξη της προσφεύγουσας επί της από 17.06.2018 και με αριθ. καταχ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 μετά της τροποποιητικής υπ' αριθ. κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της οποίας προέκυψε τελικό πιστωτικό 412,86 ευρώ, ομοίως με το αρχικό πιστωτικό.

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε ηλεκτρονικά την από 10.06.2018 και με αριθ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, μετά της αρχικής υπ' αριθ. κατάστασης στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 412,86 ευρώ σύμφωνα με την με αριθ. ειδοποίησης/10.06.2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π., φορ. έτους 2017.

Στις 25.06.2018 υπέβαλλε την με αριθ. καταχ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017 με επιφύλαξη και με την οποία ζητούσε να γίνει νέα εκκαθάριση για το σύνολο του δηλωθέντος εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του ν.4172/2013, ήτοι βάσει των συντελεστών και των μειώσεων φόρου που ισχύουν για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης/21.09.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. απέρριψε την επιφύλαξη της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η απόρριψη της επιφυλάξεώς της επί της από 17.06.2018 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης, η οποία συντελέστηκε με την έκδοση της από 21.09.2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, να γίνει δεκτή η επιφύλαξή της και να εκκαθαριστεί η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του ν.4172/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου (άρθρο 12 του ν.4172/2013) και πλημμελή εφαρμογή του, κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι πλημμελή αιτιολογία, αφού θεώρησε ότι δεν συντρέχουν στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Κατά την ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης, η αμφισβητούμενη προϋπόθεση της μη απόκτησης εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν.4172/2013, αναφέρεται σε παράλληλη-σύγχρονη συνδρομή σε ένα φυσικό πρόσωπο των ιδιοτήτων τόσο του μισθωτού κατ' άρθρο 12 παρ. 2 περ. α' έως ε' του ν.4172/2013 όσο και του επιτηδευματία ασκούντος επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όπως η ίδια ισχυρίζεται, για το χρονικό διάστημα από 2.01.2017 – 29.09.2017, ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα (παροχή νομικών υπηρεσιών), στη δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία, σύμφωνα με το από 2.01.2017 συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό, έχοντας προβεί σε έναρξη εργασιών με έδρα την οικία της, συνεπώς συνέτρεχαν στο πρόσωπό της οι προϋποθέσεις του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του ν.4174/2013. Τα εν λόγω συμφωνητικά λύθηκαν 29.09.2017 (με το από 29.09.2017 συμφωνητικό «ΛΥΣΗ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ») και με την αριθ./31.10.2017 δήλωσή της προς το τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Δ' Πειραιά προέβη σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία διακοπής την 2.10.2017. Έκτοτε, για το υπόλοιπο του έτους 2017, ήτοι από 2.10.2017 έως 31.12.2017 απασχολήθηκε με σύμβαση έμμισθης εντολής στην δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία « Για το διάστημα από 2.10.2017 - 31.12.2017 δεν ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, καθότι είχε προβεί ήδη από 2.10.2017 σε διακοπή εργασιών και απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με την περ. ε' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Ο λόγος της επιφυλάξεώς της συνίσταται στο ότι το συνολικό δηλωθέν εισόδημά της κατά το έτος 2017, το οποίο απέκτησε διαδοχικά και όχι ταυτόχρονα, σε διακριτές φορολογικές περιόδους τυγχάνει φορολογητέο ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συνεπώς η δήλωσή της πρέπει να εκκαθαριστεί για το σύνολο του φορολογητέου εισοδήματός της κατά τις διατάξεις που ισχύουν για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 «Δήλωση με επιφύλαξη» ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1068/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή: «10. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομίστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), σχετικά με εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις:

«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) 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 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, σχετικά με το «φορολογικό συντελεστή», όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο:

1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις Φορ. Συντελεστής Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με την μείωση φόρου εισοδήματος, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ 1047/2015 παρέχονται διευκρινίσεις επί των διατάξεων του άρθρου 12 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. 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 φιλοξενουμένων στους οποίους έχει παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή.

6. 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, δικηγόρου,

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.».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα από τις 2.01.2017 (σύμφωνα με το από 2.01.2017 προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό) έως τις 29.09.2017 (σύμφωνα με την από 29.09.2017 λύση ιδιωτικού συμφωνητικού) απασχολήθηκε ως δικηγόρος στην αστική επαγγελματική δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία Για το διάστημα αυτό είχε καταρτίσει μία έγγραφη σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών, ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα έχοντας προβεί σε έναρξη εργασιών (ημερομηνία έναρξης εργασιών 23.08.2011), ήταν υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων και είχε δηλώσει ως έδρα επαγγελματικής εγκατάστασης την οικία της, στον Κατόπιν αυτού, προέβη σε διακοπή εργασιών με την α/α και ημερομηνία/31.10.2017 δήλωση και με ημερομηνία διακοπής την 2.10.2017, λόγω παύσης εργασιών.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέγραψε το από 2.10.2017 ιδιωτικό συμφωνητικό, με την δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία:, σύμφωνα με το οποίο προσλήφθηκε ως Νομικός Σύμβουλος με σύμβαση έμμισθης εντολής. Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 30.03.2018 βεβαίωση αποδοχών που της καταβλήθηκαν για το χρονικό διάστημα από 2.10.2017 έως 31.12.2017, με εργοδότη την δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία:

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προκύπτει ότι, κατά το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα απέκτησε εισοδήματα από την αστική επαγγελματική δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία με έγγραφη σύμβαση παροχής νομικών υπηρεσιών, με έδρα την κατοικία της, μέχρι 29.09.2017. Κατόπιν διέκοψε την δραστηριότητά της με ημερομηνία 2.09.2017 και από 2.09.2017 εργάστηκε ως μισθωτός στην δικηγορική εταιρεία με την επωνυμία: Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν απέκτησε, κατά το φορολογικό έτος 2017, εισοδήματα παράλληλα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, και από μισθωτή εργασία σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, αλλά σε διακριτά διαστήματα. Ως εκ τούτου το εισόδημα της προσφεύγουσας της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί φορολόγησης με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 αλλά στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου (σχετ. και η ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία/9.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατοίκου και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον αρμόδιο Προϊστάμενο για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο / Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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.