



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2531

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες :** Κ. Μαβινίδου

**Ταχ. Δ/ση :** Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας :** 54630 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο :** 2313-333245

**ΦΑΞ :** 2313-333258

**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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **16/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Ιωαννίνων, επί της οδού ....., Τ.Κ. 45221, κατά της με αρ. ειδοπ. .... /07-08-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, βάσει της με αριθμ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 23/09/2019 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **16/09/2019** 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:

Η προσφεύγουσα προέβη στις 16/3/2018 σε έναρξη εργασιών με ΚΑΔ 91011000 – Υπηρεσίες βιβλιοθηκών και αρχειοφυλάκων, προκειμένου να αμειφθεί για την παροχή υπηρεσιών που αφορούν εργασίες για την καταγραφή, ταξινόμηση και καταλογογράφηση σε βιβλιοθήκες και αρχειοφυλάκεια, με έδρα την οικία της, επί της οδού ....., στα Ιωάννινα. Στη συνέχεια την ίδια ως άνω ημέρα υπέγραψε σύμβαση παροχής υπηρεσιών καταλογογράφησης υλικού με την Δημόσια Κεντρική Βιβλιοθήκη Κόνιτσας (ΔΗ.ΚΕ.ΒΙ.), στα πλαίσια χρηματοδότησης του προγράμματος Π.Δ.Ε. ΣΑ Ε544 2017ΣΕ54400027. Σύμφωνα με την ως άνω σύμβαση, η αναθέτουσα αρχή (ΔΗ.ΚΕ.ΒΙ. Κόνιτσας) ανέθεσε στην προσφεύγουσα – ανάδοχο, την αναδρομική καταλογογράφηση υλικού της. Ειδικότερα το φυσικό αντικείμενο του έργου αφορά την καταλογογράφηση μέσω του αυτοματοποιημένου βιβλιοθηκονομικού συστήματος της βιβλιοθήκης «openABEKT» 3000 έντυπων τεκμηρίων. Η επεξεργασία των τεκμηρίων θα γινόταν εντός της βιβλιοθήκης σε ώρες και κατόπιν συνεννόησης μεταξύ των συμβαλλομένων. Κατά την επεξεργασία θα χρησιμοποιηθούν τα πρότυπα και εργαλεία της βιβλιοθήκης. Επιπροσθέτως, η αναθέτουσα αρχή θα παρείχε στον ανάδοχο τους απαραίτητους υπολογιστές, εγχειρίδια προτύπων, άλλον εξοπλισμό και πρόσβαση στη βιβλιοθηκονομική βάση. Επίσης, θα ελέγχει τις εγγραφές ως προς την ποσότητα και την ποιότητα και θα ζητά την έγκαιρη διόρθωσή τους όπου απαιτείται. Με την υπ'αρ. καταχώρησης ..... /23-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, προέκυψε ποσό κύριου φόρου ύψους 790,90 €, προκαταβολή φόρου ύψους 790,89€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 487,50 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 2.069,29 € .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι κατά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2018, το ηλεκτρονικό σύστημα taxisnet, δεν της επέτρεψε να επιλέξει τον κωδικό 007 (περ. στ' παρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013) με αποτέλεσμα το εισόδημα της να φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως ορίζεται από το άρθρο 34 παρ. 1 εδ. β'ν. 4172/2013.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και τη φορολόγηση του εισοδήματός της, ως μισθωτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ'παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, για το λόγο ότι έχει παραβιαστεί η αρχή της νομιμότητας, της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως διοικούμενου, ενώ πληρούνται τις προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο και την εκδοθείσα ΠΟΛ. 1047/12-2-2015.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του Ν.4172/13** ορίζεται ότι: «**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 του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα 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 μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του παρόντος άρθρου...  
»

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1047/2015** παρέχονται διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 άρθρου 12 ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**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).

4. Περαιτέρω, 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.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους, είναι και οι πιο κάτω:

α) τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση,

β) τα εισοδήματα φυσικών προσώπων που απασχολούνται σε προγράμματα απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας,

γ) οι αποζημιώσεις ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης,

δ) τα εισοδήματα που αποκτούν δικαιούχοι προγράμματος «επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας» (αφορά πρώην εργαζομένους εταιριών που έκλεισαν και οι οποίοι υπάχθηκαν στα προγράμματα αυτά),

ε) τα εισοδήματα που αποκτούν συμβασιούχοι έργου στα Κ.Ε.Π., Δημόσιο και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.

στ) τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα, καθώς επίσης και οι περιπτώσεις απόκτησης εισοδημάτων από περιστασιακά απασχολούμενους όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κ.λπ. που συμμετέχουν σε εργασίες όπως, έρευνες αγοράς, συγκέντρωση ερωτηματολογίων, συλλογή παλιών αντικειμένων ή σιδήρων και οι οποίοι αποκτούν ευκαιριακά εισόδημα. Σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της περ.β' [παρ.2 άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 60](#) 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. 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.1120/25.4.2014](#).»

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1120/25-4-2014, με θέμα : “ φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «Με τον όρο αμοιβές διοίκησης νοούνται οι αμοιβές διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης, κ.λπ. αποκαλούμενες με τον αγγλικό όρο «management fees» στις οποίες, ενδεικτικά, περιλαμβάνονται:

- οι αμοιβές που καταβάλλονται για την παρακολούθηση της οικονομικής πορείας και της θέσης στην αγορά της επιχείρησης,
- αμοιβές που καταβάλλονται για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων και γενικά την εποπτεία διαφόρων τμημάτων και λειτουργιών της επιχείρησης,
- αμοιβές που καταβάλλονται για την οργάνωση, κατασκευή ή προσαρμογή και λειτουργία του κατάλληλου «software» με σκοπό την καταγραφή, ανάλυση και γενικά παρακολούθηση των συναλλαγών,
- αμοιβές που καταβάλλονται για τη γενική και ειδική υποστήριξη σε έργα και λειτουργίες που δεν εξυπηρετούν την εκμετάλλευση της επιχείρησης σαν αυτοτελή μονάδα δραστηριότητας.

Επισημαίνεται, ότι στις αμοιβές αυτές δεν περιλαμβάνονται οι αμοιβές διευθυντών ή μελών ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας οι οποίες σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες περιλαμβάνονται οι 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 διατάξεις του Ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ατομικά το επάγγελμα 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 κληρονομιάς.

Επισημαίνεται ότι το μέρος της αμοιβής που λαμβάνουν οι συγγραφείς, μουσουργοί, κ.λπ. η οποία αφορά σε συγγραφικά ή καλλιτεχνικά δικαιώματα, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64.

Αντίθετα, διευκρινίζουμε ότι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις περί παρακράτησης 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, εφόσον αυτές εκδίδουν εκκαθαρίσεις με τις αμοιβές των συνεργατών τους, προς τους συνεργάτες τους (ασφαλιστικούς πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικούς συμβούλους κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με τον [Ν. 2238/1994](#) χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, και στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

**Επειδή** περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1064/12-04-2017**, με την οποία προβλέπεται η εφαρμοστέα διαδικασία σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων, ορίζεται στο άρθρο 3 αυτής, ότι : « *Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.*

**Επειδή**, οι αμοιβές που εισέπραξε, προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των υπηρεσιών της στη Δημόσια Κεντρική Βιβλιοθήκη Κόνιτσας, στις οποίες αδιαμφισβήτητα **προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας.**

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, το εισόδημα που εισέπραξε, δεν αποτελεί προϊόν επιχειρηματικής δραστηριότητας, καθότι, από την 16/03/2018 σύμβαση παροχής υπηρεσιών καταλογογράφησης υλικού της ΔΗ.ΚΕ.ΒΙ. Κόνιτσας, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα απασχολήθηκε στα γραφεία της βιβλιοθήκης, ενώ κατά την εκτέλεση της εργασίας της, τηρούσε δεσμευτικό ωράριο και τελούσε υπό τις οδηγίες της ως άνω αναθέτουσας αρχής. Επίσης, η προσφεύγουσα δε διέθετε επιχειρηματική οργάνωση, αλλά ήταν ενταγμένη λειτουργικά και οργανωτικά στην σφαίρα λειτουργίας της βιβλιοθήκης, η οποία ασκούσε συνεχή εποπτεία και έλεγχο για τη διαπίστωση της συμμόρφωσής της ως προς τις οδηγίες και εντολές που της δίνονταν μέσω των ανωτέρω εκπροσώπων της βιβλιοθήκης, οι οποίοι έλεγχαν τις εγγραφές ως προς την ποσότητα και ποιότητα και ζητούσαν την έγκαιρη διόρθωσή τους, όπου απαιτείται.

**Επειδή**, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και παρείχε τις υπηρεσίες σε νομικά πρόσωπα που δεν υπερβαίνουν τα τρία (3).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δήλωσε τον ΚΑΔ 91011000 – Υπηρεσίες βιβλιοθηκών και αρχειοφυλακείων, και ως εκ τούτου, το taxinet δεν επέτρεψε την συμπλήρωση του Κωδικού 007, δηλαδή την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης ως μισθωτός της κατηγορίας που ορίζει η Περίπτωση στ' της Παραγράφου 2 του Άρθρου 12 του Ν.4172/2013.

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ', παρ. 2, αρθρ. 12 Ν. 4172/2013, ήτοι, παρείχε υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων, στα πλαίσια ερευνητικού έργου, με νομικά πρόσωπα τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3), δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία της, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και δε φέρει την εμπορική ιδιότητα.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. .... /16-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ....., **ΑΦΜ** .....

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.