



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/07/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2256

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. α' της υπ' αριθμ. Α.1273/14.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

στ. Της παρ. 1 εδ. α' και β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κορωπίου Αττικής, κατοίκου, οδός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 του

Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 01.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΕΦΠ ποσού 418,92 € και του επιβλήθηκε προκαταβολή φόρου επόμενου έτους ποσού 2.987,67 €, πλέον 34,77 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) και 650,00 € τέλους επιτηδεύματος (ΤΕπιτ), ήτοι συνολικό ποσό 3.672,44 € και μετ' αφαίρεση του προαναφερθέντος πιστωτικού υπολοίπου συνολικό ποσό 3.253,52 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η υπ' αριθμ. υποβολής/2020 δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 πρέπει να εκκαθαριστεί σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013, γιατί α) βάσει έγγραφης σύμβασης αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον εργοδότη του, ο οποίος έχει δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, β) παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφης σύμβασης σε μία και μοναδική σύμβαση του εργοδότη του, γ) η δραστηριότητά του δεν έχει τα στοιχεία εμπορικότητας, δ) έχει έδρα άσκησης επαγγέλματος ίδια με την οικία του, ε) δεν έχει άλλα εισοδήματα από μισθωτή ή άλλη εργασία και στ) οι ασφαλιστικές του εισφορές αποδίδονται από τον εργοδότη σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 9 ν.4387/2016, ισχυρίζεται δε ότι η διατυπωθείσα με την εν λόγω δήλωσή του ΦΕΦΠ επιφύλαξη αφορούσε ακριβώς στην εκκαθάρισή της σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013 και ότι αυτή συνοδεύονταν από τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του απαραίτητα δικαιολογητικά· εξάλλου, ζητά να ληφθούν υπόψη τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/2015 εγκύκλιο και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27.7.2018 έγγραφο, δεδομένου ότι έχει συνάψει έγγραφη σύμβαση παροχής υπηρεσιών με έναν εργοδότη, δεν έχει σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ο εργοδότης του έχει το

δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, δεν έχει διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση και έδρα από την οικία του, δεν έχει άλλα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και η δραστηριότητά του δεν έχει στοιχεία εμπορικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2019: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 εδ. α' και β' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	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 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «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. 2. Για φορολογητέο εισόδημα

από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά δέκα (10) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 69 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 περ. β' και στ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «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) 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) [...], 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 διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με τις παρ. 1-2 του υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015 εγγράφου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 [...] ορίζεται, ότι [...]. 2. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι **το εισόδημα** που αποκτά φυσικό πρόσωπο εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και για το οποίο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ως άνω διάταξη, **εντάσσεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συνεπώς θα φορολογηθεί με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013. [...]. 3. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με τις παρ. 4-6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «4. ...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) [...], στ) ...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 [...] ορίζεται ότι [...]. 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, 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. [...]. 6. Διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1120/25.4.2014, **δεν υπάγονται** στην ανωτέρω διάταξη [...] 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την παρ. VII 1-2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1072/31.3.2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ. 1. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013, ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τα ανωτέρω μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του. 2. [...]. Με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία εντάσσεται και η απόκτηση εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες ως άνω διατάξεις. Ενόψει των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι **οι προϋποθέσεις αυτές δεν αλλάζουν την κατηγορία-πηγή προέλευσης του εισοδήματος και απλώς κρίνουν την κλίμακα (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα) σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων**. Συνεπώς, για την παρακράτηση στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και αν για αυτά τα εισοδήματα κριθεί ότι φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013 και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκύκλιο. 3. [...]. VIII. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. Με τις διατάξεις της περ. β' παρ.2 άρθρου 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι [...]. 2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι [...]. 3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι στις διατάξεις της περ. στ' παρ. 2 άρθ. 12 ν. 4172/2013 υπάγονται φυσικά πρόσωπα που **ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων** από τις κείμενες διατάξεις, εφόσον βέβαια συγκεντρώνουν και τις λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες διατάξεις. [...]. 4. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την παρ. 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1087/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «4. ...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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/2020 δήλωσης ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 του προσφεύγοντος (29.8.2020): «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. [...]»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η υπ' αριθμ. υποβολής/2020 δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 πρέπει να εκκαθαριστεί σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013, γιατί α) βάσει έγγραφης σύμβασης αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον εργοδότη του, ο οποίος έχει δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, β) παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφης σύμβασης σε μία και μοναδική σύμβαση του εργοδότη του, γ) η δραστηριότητά του δεν έχει τα στοιχεία εμπορικότητας, δ) έχει έδρα άσκησης επαγγέλματος ίδια με την οικία του, ε) δεν έχει άλλα εισοδήματα από μισθωτή ή άλλη εργασία και στ) οι ασφαλιστικές του εισφορές αποδίδονται από τον εργοδότη σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 9 ν. 4387/2016, ισχυρίζεται δε ότι η διατυπωθείσα με την εν λόγω δήλωσή του ΦΕΦΠ επιφύλαξη αφορούσε ακριβώς στην εκκαθάρισή της σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013 και ότι αυτή συνοδευόταν από τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του απαραίτητα δικαιολογητικά· εξάλλου, ζητά να ληφθούν υπόψη τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/2015 εγκύκλιο και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27.7.2018 έγγραφο, δεδομένου ότι έχει συνάψει έγγραφη σύμβαση παροχής υπηρεσιών με έναν εργοδότη, δεν έχει σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ο εργοδότης του έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, δεν έχει διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση και έδρα από την οικία του, δεν έχει άλλα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και η δραστηριότητά του δεν έχει στοιχεία εμπορικότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί -**ανεξαρτήτως** του γεγονότος ότι μετά την υπαγωγή, ήδη από το 2016, και των εισοδημάτων (κερδών) από επιχειρηματική δραστηριότητα στην κλίμακα (συντελεστές) φορολόγησης του άρθρου 15 παρ. 1 ν. 4172/2013 (και πράγματι εν προκειμένω το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος για το 2019 έχει φορολογηθεί με τον ισχύοντα κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019) για το κλιμάκιο αυτό εισοδήματος συντελεστή (22%)) το αίτημα του προσφεύγοντος να φορολογηθεί το εισόδημά του φορολογικού έτους 2019 σύμφωνα με την προπαρατεθείσα του

άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013 δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά σε φορολόγησή του με τυχόν διαφορετικούς συντελεστές, αφού κάτι τέτοιο δεν ισχύει, αλλά μόνο **α)** στην εφαρμογή στην περίπτωση του των κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019)) μειώσεων και **β)** στη μη βεβαίωση προκαταβολής (σε ποσοστό 100%) φόρου έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημά του φορολογικού έτους 2020 κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 69 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως επίσης ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019)), που σύμφωνα με το από Μαΐου 2019 εγχειρίδιο απαντήσεων της ΑΑΔΕ στα συνηθέστερα ερωτήματα επί παροχής υπηρεσιών από φυσικό πρόσωπο βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου (άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013) αποτελούν **συνέπειες** της φορολόγησης εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013 (βλ. το υπ' αριθμ. 4 ενδεικτικό παράδειγμα εφαρμογής των διατάξεων της περίπτ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 ν. 4172/2013 του εγχειριδίου)- **πάντως**, όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019)) και σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/12.2.2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης (του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν. 4172/2013) υπάγονται μόνο τα ποσά (αμοιβές) που καταβάλλονται έναντι παροχής υπηρεσιών, στις οποίες προέχει το στοιχείο **α)** της συμβουλής ή **β)** της επιστημονικής, καλλιτεχνικής ή πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή αμοιβές από την άσκηση επαγγελματιών που χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα υπό την ισχύ του ν. 2238/1994.

Επειδή, μεταξύ των χαρακτηριζόμενων υπό την ισχύ του ν. 2238/1994 ως ελευθερίων επαγγελματιών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συγκαταλέγεται ούτε η παροχή υπηρεσιών φύλαξης ή/και νυχτοφύλακα ούτε, ευρύτερα, η παροχή υπηρεσιών ασφαλείας, στις οποίες αφορά η υπό κρίση περίπτωση, αφού δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στις εν λόγω υπηρεσίες προέχει είτε το στοιχείο της συμβουλής είτε το στοιχείο της επιστημονικής, καλλιτεχνικής ή πνευματικής δημιουργίας, αλλά αντιθέτως αυτές αποτελούν υπηρεσίες υποστηρικτικές/παρεπόμενες εμπορικών πράξεων και συνεπώς αποτελούν κι αυτές εμπορικές πράξεις («παράγωγες εξ αντικειμένου εμπορικές πράξεις»). Συνεπώς, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2019 από την εταιρεία (ΑΦΜ) έναντι παροχής σε αυτήν υπηρεσιών φύλακα/νυχτοφύλακα βάσει των δύο σχετικών από 01.01.2019 και 01.07.2019 σχετικών μεταξύ τους συμβάσεων (φωτοαντίγραφα των οποίων προσκομίζει αποδεικτικώς ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή) δεν μπορούσαν να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' ν.4172/2013, αφού δεν πληρούνταν όλες οι προβλεπόμενες από το πραγματικό της εν λόγω διάταξης προϋποθέσεις εφαρμογής της -και συγκεκριμένα δεν πληρούνταν η προαναφερθείσα μία προϋπόθεση. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 01.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5
ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ**

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.