



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1888

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης 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 03.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κατοίκου Αθηνών, οδός αριθμός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/31.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/31.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2023 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 52,59 €, πλέον 767,02 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ) και 650,00 € τέλους επιτηδεύματος (ΤΕπιτ), ήτοι συνολικό ποσό 1.469,61 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών κατά το μέρος της εκείνο, το οποίο αφορά στην επιβολή ΕισφΑλληλ επί των εισοδημάτων που απέκτησε κατά την περίοδο 01.01.2022-31.12.2022, και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του σχετικού ποσού ΕισφΑλληλ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι με το άρθρο 16 ν. 4483/2017 προστέθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. β΄ της παρ. 3 του άρθρου 252 (προφανώς εκ παραδρομής ο προσφεύγων αναφέρει «άρθρου 265») ν. 3463/2006 ως εξής: «Οι αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. δεν ανήκουν στους φορείς του δημοσίου τομέα, δεν επιχορηγούνται άμεσα ή έμμεσα από Ο.Τ.Α., δεν υλοποιούν αυτοδιοικητικές αρμοδιότητες και δεν ανήκουν σε Ο.Τ.Α. κατά την έννοια της επίτευξης αυτοδιοικητικού σκοπού. Ο έλεγχος και η εποπτεία επί των εταιρειών αυτών γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε ειδικότερες διατάξεις» και συνεπώς η (εντολέας του) ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΔΗΜΟΣ» και τον διακριτικόν τίτλο Α.Ε., στην οποία απασχολείται ως έμμισθος δικηγόρος της, έχει τη νομική υπόσταση «ιδιωτικής» ανώνυμης εταιρείας, δεν ανήκει στις δημόσιες εταιρείες, φορείς και οργανισμούς και οι αντιμισθίες που του καταβάλλονται εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του άρθρου 72 παρ. 74 ν. 4172/2013 και εξαιρούνται από εισφορές αλληλεγγύης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α΄ και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2022: «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 2022), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων [...]. 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.»

Επειδή, με το άρθρο 112 παρ. 9 ν. 4387/2016 ενσωματώθηκε η ΕισφΑλληλ του άρθρου 29 ν. 3986/2011 στο ν. 4172/2013, αποκτώντας έτσι μόνιμο χαρακτήρα (πρβλ. τα συναφώς αναφερόμενα στην οικεία έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 112 παρ. 9 ν. 4387/2016) και αποσυνδεόμενη πλέον από τους ειδικούς λόγους που επέβαλαν αρχικά (το 2011) τη θέσπισή της.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 74 ν. 4172/2013, όπως προστέθηκαν με το άρθρο 121 παρ. 2 ν. 4799/2021, τροποποιήθηκαν με το άρθρο 177 ν. 4972/2022 και ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Για το φορολογικό έτος 2022 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. [...]. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α καταργείται για όλα τα εισοδήματα του άρθρου αυτού που αποκτώνται από την 1η.1.2023 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 252 παρ. 3 περ. β' τελευταία δύο εδάφια (ήτοι εδ. ε' και στ') ν. 3463/2006, όπως προστέθηκαν με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ. 1 ν. 4483/2017 και ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Οι αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. δεν ανήκουν στους φορείς του δημοσίου τομέα, δεν επιχορηγούνται άμεσα ή έμμεσα από Ο.Τ.Α., δεν υλοποιούν αυτοδιοικητικές αρμοδιότητες και δεν ανήκουν σε Ο.Τ.Α. κατά την έννοια της επίτευξης αυτοδιοικητικού σκοπού. Ο έλεγχος και η εποπτεία επί των εταιρειών αυτών γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε ειδικότερες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην Αιτιολογική Έκθεση επί του προαναφερθέντος άρθρου 16 παρ. 1 ν. 4483/2017: «Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου εξειδικεύονται και διευκρινίζονται οι υφιστάμενες ρυθμίσεις του άρθρου 252 του ν. 3463/2006 για τη λειτουργία των πολυμετοχικών Αναπτυξιακών Ανωνύμων Εταιριών Ο.Τ.Α., με ρητή πρόβλεψη περί μη ένταξης στους Φορείς του Δημοσίου Τομέα και της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς οι εταιρείες αυτές δεν υλοποιούν αυτοδιοικητικές αρμοδιότητες και δεν ανήκουν σε Ο.Τ.Α. κατά την έννοια της επίτευξης αυτοδιοικητικού σκοπού. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 252 παράγραφος 1 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ΚΔΚ) που κυρώθηκε με το ν. 3463/2006 [...] οι επιχειρήσεις, τις οποίες μπορούν να συνιστούν ή στις οποίες μπορούν να συμμετέχουν οι Ο.Τ.Α., κατά τα ειδικώς προβλεπόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, ορίζονται, κατά τρόπο αποκλειστικό, με δύο μορφές, ήτοι των δημοτικών ή κοινωφελών επιχειρήσεων και των ανωνύμων εταιρειών Ο.Τ.Α. (βλ. ΕΣ 126/2010 Πράξη-Τμ. VII). Υπό το σχήμα των ανωνύμων εταιρειών συνιστώνται και λειτουργούν οι αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. πολυμετοχικού χαρακτήρα, οι οποίες συνιστώνται και λειτουργούν με τη συμμετοχή των

αποκλειστικώς οριζομένων προσώπων (είτε μόνον Ο.Τ.Α. α΄ ή β΄ βαθμού ή και άλλων φορέων της τοπικής αυτοδιοίκησης, είτε των ανωτέρω νομικών προσώπων με τη συμμετοχή φορέων του δημοσίου τομέα, συνεταιρισμών, επιστημονικών φορέων κ.λπ.), κατά τα ειδικώς οριζόμενα στο άρθρο 252 παράγραφος 3 περίπτωση β΄ του ΚΔΚ. **Στις εταιρείες αυτές οι Ο.Τ.Α. και οι λοιποί φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης κατέχουν, απαραίτητως, την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου.** Η οργάνωση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων των Ο.Τ.Α. στο σχήμα των αναπτυξιακών εταιρειών εκφράζει το σκοπό δημιουργίας ενός πολυμετοχικού σχήματος, αφού στις εταιρείες αυτές μπορούν να συμμετέχουν στο μετοχικό τους κεφάλαιο φορείς του ιδιωτικού δικαίου και φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης με κοινό στόχο την προώθηση της ανάπτυξης (βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 33/2013). Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 262 του ΚΔΚ οι ως άνω επιχειρήσεις αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Προκύπτει, δηλαδή, ότι οι πολυμετοχικές αναπτυξιακές εταιρείες διέπονται από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια, δική τους περιουσία και πόρους για τη λειτουργία και την αντιμετώπιση των εξόδων τους, που προέρχονται αποκλειστικά από την καταβολή αμοιβής στα πλαίσια συμβάσεων παροχής υπηρεσιών και προγραμματικών συμβάσεων, που οι ίδιες συνάπτουν. Όπως εξάλλου έχει κριθεί, η οικονομική τους διαχείριση ενεργείται με βάση δικό τους προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων και ως εκ τούτου το ταμειακό τους συμφέρον δεν ταυτίζεται με το δημόσιο συμφέρον (βλ. και ΟΛΑΠ 5/2011). Επίσης, δεν επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό ή από Ν.Π.Δ.Δ., ενώ απαγορεύεται και η άμεση ή έμμεση επιχορήγησή τους από τους Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ βαθμού (άρθ. 265 παρ. 3 ΚΔΚ). Ως προς τη διοίκηση των εταιρειών αυτών, αυτή εκλέγεται από τη ΓΣ των μετόχων της και λειτουργεί αποκλειστικά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για τις ανώνυμες εταιρείες του ιδιωτικού τομέα, χωρίς να ασκείται εποπτεία από κάποιον φορέα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα, ενώ οι πολυμετοχικές αναπτυξιακές εταιρείες δεν υπάγονται ούτε στον προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθρα 275 και 276 του ν. 3852/2010). Ο έλεγχος επί των επιχειρήσεων αυτών ασκείται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων και από ουδεμία διάταξη προκύπτει ότι παρεμβάλλεται οποιοδήποτε όργανο Ο.Τ.Α. στη διαδικασία λειτουργίας, λήψης αποφάσεων και την εν γένει δραστηριότητά τους. Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι οι εταιρείες αυτές δεν υπάγονται στην ευρεία έννοια του Δημοσίου τομέα (άρθρο 51 παρ. 1 του ν. 1892/1990) και δεν αποτελούν «δημόσιες επιχειρήσεις» κατά την έννοια του άρθρου 1 παρ. 1-3 του ν. 3429/2005, αλλά ούτε και στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, δεδομένου μάλιστα ότι δεν πληρούνται τα κριτήρια του ΕΣΟΛ, καθώς οι πολυμετοχικές αναπτυξιακές εταιρείες δεν χρηματοδοτούνται ούτε ελέγχονται από την Κεντρική Διοίκηση (βλ. ΜΠρΚαβ 27/2016, ΜΠΑ 2310/2014, ΜΠρΕδ 71/2015 ασφ., ΜΠρΠρεβ 182/2015). Αυτονόητο δε είναι ότι οι εταιρείες αυτές, έχοντας τη μορφή ανωνύμων εταιρειών που λειτουργούν στα πλαίσια της ιδιωτικής οικονομίας, υπόκεινται ως προς τον έλεγχο και την εποπτεία τους στις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιρειών, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από ειδικότερη διάταξη νόμου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 229 παρ. 3 ν. 4635/2019, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Η αληθής έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 4483/2017 [...] είναι ότι: α) οι αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. **δεν εξαιρούνται** από το ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 2 του ν. 4412/2016 [...] και **του άρθρου 14 του ν. 2190/1994** [...], ως προς το τακτικό τους προσωπικό, β) σε περίπτωση λύσης ανωνύμων

αναπτυξιακών εταιρειών δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 4483/2017 και γ) καταλαμβάνονται και όσες αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. λειτουργούσαν κατά την έναρξη ισχύος της.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 1 περ. α' ν. 4765/2021, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος **καταργούνται: α. [...] οι παρ. 1-5 και 9-11 του άρθρου 14 [...] του ν. 2190/1994 [...]. β. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 5 ν. 4765/2021, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Αναφορές της κείμενης νομοθεσίας στον ν. 2190/1994 νοείται ότι παραπέμπουν στις διατάξεις του παρόντος νόμου σύμφωνα με το Παράρτημα Ι», σύμφωνα δε με το Παράρτημα Ι ν. 4765/2021 («Πίνακας αντιστοιχίας διατάξεων του νόμου «Εκσυγχρονισμός του συστήματος προσλήψεων στον δημόσιο τομέα και ενίσχυση του Ανώτατου Συμβουλίου Επιλογής Προσωπικού (Α.Σ.Ε.Π.)» με (καταργούμενες) διατάξεις του ν. 2190/1994»), όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Ν. 2190/1994: Άρθρο 14. Έκταση εφαρμογής - Τρόπος πρόσληψης / Εκσυγχρονισμός του συστήματος προσλήψεων στον δημόσιο τομέα και ενίσχυση του Ανώτατου Συμβουλίου Επιλογής Προσωπικού (Α.Σ.Ε.Π.): Άρθρο 2, άρθρο 7.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 και 2 ν. 4765/2021, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «1. Στις διατάξεις του παρόντος υπάγονται όλοι οι φορείς του δημόσιου τομέα, όπως αυτός οριοθετείται στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 [...], καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου του δημόσιου τομέα που δεν περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση, όπως αυτή ορίζεται στο ανωτέρω άρθρο. Στον κατά τα ανωτέρω δημόσιο τομέα και για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος και μόνο υπάγονται σε κάθε περίπτωση: α. [...]. γ. Οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού και οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις τους. δ. [...]. 2. Δεν υπάγονται **στις διατάξεις των Μερών Β' [Πλήρωση θέσεων με πανελλήνιο γραπτό διαγωνισμό] και Γ' [Άλλες διαδικασίες επιλογής προσωπικού]: α. [...]. ιβ. Οι δικηγόροι με έμμισθη εντολή. ιγ. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4270/2014, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022): «Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, οι κάτωθι όροι έχουν την ακόλουθη έννοια: α. Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τα εκτός αυτής νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και [...]. β. Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ). [...]. γ. Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, καθώς και τις Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές που έχουν νομική προσωπικότητα, εφόσον τα παραπάνω περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, αλλά δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ. δ. Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει: (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα **νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου** και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου **που ανήκουν**, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους **ΟΤΑ**. ε. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 παρ. 1 και 6 ν. 3463/2006, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022): «1. Δήμοι ή Κοινότητες, μόνοι ή με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, δύνανται να συνιστούν ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας και τις ειδικότερες ρυθμίσεις των επόμενων παραγράφων. α. Οι Δήμοι, οι Κοινότητες, οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις και οι λοιποί φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης **διατηρούν πάντοτε κοινές μη προνομιούχες μετοχές, που αντιπροσωπεύουν αθροιστικά την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου.** Κατά το υπόλοιπο μπορεί να συμμετέχουν το Δημόσιο και φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου. β. [...]. 2. [...]. 6. Το **προσωπικό** των ανωνύμων εταιρειών Ο.Τ.Α. **προσλαμβάνεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις προεδρικού διατάγματος**, το οποίο εκδίδεται **ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και μετά από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε.**, η οποία παρέχεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός (1) μηνός αφότου ζητηθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 266 παρ. 1 και 2 ν. 3463/2006, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022): «1. Για την αξιοποίηση της δημοτικής ή κοινοτικής ακίνητης περιουσίας ή για την εκμετάλλευση κοινόχρηστων χώρων είναι δυνατή η σύσταση ανώνυμης εταιρείας μόνο από ένα Δήμο ή μία Κοινότητα, οι οποίοι και **εισφέρουν το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου.** 2. Οι δημοτικές ή κοινοτικές ανώνυμες εταιρείες **διοικούνται από διοικητικό συμβούλιο, τα μέλη του οποίου** μαζί με τους αναπληρωτές τους **ορίζονται από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο.** Τα οριζόμενα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, που **είναι αιρετοί εκπρόσωποι του Δήμου ή της Κοινότητας**, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το ένα τρίτο (1/3) του συνολικού αριθμού των μελών του διοικητικού συμβουλίου, εκ των οποίων τουλάχιστον ένα εξ αυτών προέρχεται από τη μειοψηφία. Ο Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας δεν μπορεί να είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου προερχόμενο από τους αιρετούς εκπροσώπους του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 7 και 10 της υπ' αριθμ. Ε.2204/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «7. Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2021, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα έχει εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ. [...]. 8. [...]. 10. Διευκρινίζεται, τέλος, ότι εργαζόμενοι στον ιδιωτικό τομέα είναι μόνο όσοι εργάζονται σε φορείς εκτός δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, **ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών**, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης (βλ. και άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4756/2020 [...]).»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 8 της υπ' αριθμ. Ε.2125/2021 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «8. [...]. Με τις διατάξεις του άρθρου 121 τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ως προς τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και προστέθηκε η παρ. 74 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.. Με τις νέες διατάξεις της παρ. 50 του άρθρου 72 ορίστηκε ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κ.Φ.Ε. όλα τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με μόνη εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Διευκρινίζεται ότι

εργαζόμενοι στον δημόσιο τομέα είναι όσοι εργάζονται σε φορείς δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, **ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης** (βλ. άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4756/2020 [...]). [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με το άρθρο 16 ν. 4483/2017 προστέθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 252 (προφανώς εκ παραδρομής ο προσφεύγων αναφέρει «άρθρου 265») ν. 3463/2006 ως εξής: «Οι αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. δεν ανήκουν στους φορείς του δημοσίου τομέα, δεν επιχορηγούνται άμεσα ή έμμεσα από Ο.Τ.Α., δεν υλοποιούν αυτοδιοικητικές αρμοδιότητες και δεν ανήκουν σε Ο.Τ.Α. κατά την έννοια της επίτευξης αυτοδιοικητικού σκοπού. Ο έλεγχος και η εποπτεία επί των εταιρειών αυτών γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε ειδικότερες διατάξεις» και συνεπώς η (εντολέας του) ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΔΗΜΟΣ» και τον διακριτικόν τίτλο Α.Ε., στην οποία απασχολείται ως έμμισθος δικηγόρος της, έχει τη νομική υπόσταση «ιδιωτικής» ανώνυμης εταιρείας, δεν ανήκει στις δημόσιες εταιρείες, φορείς και οργανισμούς και οι αντιμισθίες που του καταβάλλονται εμπίπτουν στις ρυθμίσεις του άρθρου 72 παρ. 74 ν. 4172/2013 και εξαιρούνται από εισφορές αλληλεγγύης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει το μισθολογικό καθεστώς, στο οποίο υπάγεται (ήτοι με βάση το οποίο αμείβεται) ως απασχολούμενος στην ως άνω αναπτυξιακή εταιρεία Ο.Τ.Α., ώστε να μπορεί να κριθεί η φορολογική αντιμετώπιση των σχετικών αποδοχών που εισπράττει για σκοπούς ΕισφΑλληλ, σύμφωνα δε με τον πίνακα αποδοχών του TAXIS (εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2022 σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν στη Φορολογική Διοίκηση οι εργοδότες-φορείς μέχρι τις 31.12.2023) οι υπό κρίση αποδοχές αναφέρονται ως «τακτικές αποδοχές».

β) Όπως συνάγεται από το σύνολο των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 252 παρ. 3 περ. β' τελευταία δύο εδάφια (ήτοι εδ. ε' και στ'), του άρθρου 265 παρ. 1 και 6 και του άρθρου 266 παρ. 1 και 2 ν. 3463/2006, του άρθρου 229 παρ. 3 ν. 4635/2019, του άρθρου 2 παρ. 1 και 2 ν. 4765/2021 και του άρθρου 14 παρ. 1 ν. 4270/2014 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2022)), συνδυαστικά ερμηνευόμενων, οι αναπτυξιακές εταιρείες Ο.Τ.Α., παρότι λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου, θα πρέπει να θεωρηθεί, ειδικά σ' ό,τι αφορά **στα θέματα που άπτονται του προσωπικού τους**, ότι ανήκουν (με την έννοια της κατοχής της πλειοψηφίας των μετοχών του κεφαλαίου τους) στον οικείο Ο.Τ.Α. και ελέγχονται (με την έννοια του ορισμού των μελών του διοικητικού τους συμβουλίου) από τον οικείο Ο.Τ.Α. και συνεπώς ότι ανήκουν, για σκοπούς αυτών των θεμάτων, στο δημόσιο τομέα κατά την έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 (περ. δ' υποπερ. (ββ) σε συνδυασμό με τις περ. α' -β') ν. 4270/2014 (όπως ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (31.12.2022)), λαμβανομένου μάλιστα υπόψη του γεγονότος ότι το προσωπικό τους προσλαμβάνεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις προεδρικού διατάγματος που εκδίδεται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και μετά από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. και όχι αυστηρά με όρους ιδιωτικού δικαίου. Ως εκ τούτου, οι αποδοχές που εισπράττονται από το προσωπικό

τους θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και να αντιμετωπιστούν ως τέτοια για σκοπούς ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2022.

γ) Με την προπαρατεθείσα απαλλακτική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 74 εδ. α' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022)) απαλλάσσονται από την ΕισφΑλληλ όλα τα εισοδήματα πλην των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και των συντάξεων, σύμφωνα δε με όσα διευκρινίστηκαν από τη Διοίκηση αναφορικά με τους εργαζόμενους στο δημόσιο τομέα (προπαρατεθείσες παρ. 7 και 10 της υπ' αριθμ. Ε.2204/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ και παρ. 8 της υπ' αριθμ. Ε.2125/2021 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ), σ' αυτούς περιλαμβάνονται και οι εργαζόμενοι τόσο στους ΟΤΑ α' και β' βαθμού όσο και στα νομικά πρόσωπα των ΟΤΑ (δηλαδή στα νομικά πρόσωπα που ανήκουν στους ΟΤΑ, με την έννοια της κατά πλειοψηφία συμμετοχής των ΟΤΑ στο κεφάλαιο των νομικών αυτών προσώπων).

Για τους λόγους αυτούς, 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 03.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/ 31.7.2023.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2022 συνολικού ποσού 1.469,61 €.

Φορολογικό έτος 2022:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ φορολογικού έτους 2022 συνολικού ποσού 1.469,61 €.

Το συνολικό αυτό ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2023.

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 Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.