



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 265

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη,
Τηλέφωνο : 2313-332255
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του
Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της
Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε
και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-
04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης
Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και
αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας
(ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο
της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 19-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του Α.Φ.Μ. κατά α) της υπ' αρ. πρωτ. /26-09-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διατυπωθείσας με τη με αριθμό /2023 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2022 με επιφύλαξη β) της με αριθμό ειδοποίησης /25-09-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (αριθμός δήλωσης /2023) με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις 26-07-2023 υπέβαλε μέσω διαδικτύου αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 (αρ. καταχ.) με επιφύλαξη, ως προς τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματός του, δηλώνοντας ότι επιθυμεί να φορολογηθεί σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ειδικότερα, δήλωσε, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 401 του εντύπου Ε1 "Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα" το ποσό των 4.222,36€, στον κωδικό 425 "Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα" το ποσό των 4.005,69€ και στον κωδικό 605 "Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 αρθρ.64 και 5γ αρθρ.69 ΚΦΕ)" το ποσό των 801,14€.

Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/25-09-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. χωρίς να γίνει δεκτό το αίτημα της επιφύλαξης, με ποσό προς επιστροφή 208,53€. Συνημμένη στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού ήταν η υπ' αρ. πρωτ./26-09-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί της υποβολής της με αριθμό/2023 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2022 με την οποία απορριπτόταν το αίτημα της επιφύλαξης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την φορολόγηση των εισοδημάτων του εξ ολοκλήρου με την κλίμακα της μισθωτής εργασίας και όχι μερικώς με όρους επιχειρηματικής δραστηριότητας και μερικώς με όρους μισθωτής εργασίας. Το εν λόγω έτος (2022) είχε συνάψει την από 02.09.2022 (Α.Δ.Α) σύμβαση έργου με την ως εργοδότη, με ποσοστό άνω του 70% του εισοδήματός του από αυτό τον φορέα. Παράλληλα το ίδιο έτος απασχολήθηκε για δύο (2) ημέρες στογια τη ως βοηθητικό διδακτικό προσωπικό της προσχολικής και ειδικής εκπαίδευσης.

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 15 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%

Επειδή, με το άρθρο 16 ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των επτακοσίων εβδομήντα επτά (777) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε οκτακόσια δέκα (810) ευρώ για τον φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε εννιακόσια (900) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα, σε χίλια εκατόν είκοσι (1.120) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και σε χίλια τριακόσια σαράντα (1.340) ευρώ για τέσσερα (4) εξαρτώμενα τέκνα. Για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο μετά το τέταρτο, η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά διακόσια είκοσι (220) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο. 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 δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά είκοσι (20) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς και συντάξεις μέχρι του ποσού της μείωσης του φόρου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Οι προβλέψεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για φορολογούμενους με πέντε (5) εξαρτώμενα τέκνα και άνω.»

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 και 2 περ. β' και στ' ν. 4172/2013 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) [.], 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 παρ. 4-6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/2015 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.1120/2014, 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, εκκαθάριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς. 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, 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, όπως διευκρινίζεται στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27-07-2018 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα : «Εφαρμογή των διατάξεων της περ.σ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος».

«..... 3. Επίσης, όπως διευκρινίσθηκε με το ΔΕΑΦ 1112676 ΕΞ2018/23.7.2018 έγγραφό μας (ΑΔΑ: Ψ72Η46ΜΠ3Ζ-ΒΔΕ), το επάγγελμα του φωτορεπόρτερ-φωτοειδησεογράφου ως συναφές με αυτό του δημοσιογράφου υπάγεται και αυτό στις διατάξεις της περ.σ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. 4. Περαιτέρω, σας γνωρίζουμε ότι στα ελευθέρια επαγγέλματα της παρ.1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 υπάγονταν και αυτά του συγγραφέα και δικολάβου καθώς και επαγγέλματα που η διοίκηση είχε κάνει δεκτό ότι υπάγονται στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως αυτά του αρχαιολόγου, προπονητή, εργοφυσιολόγου, εργοθεραπευτή, γραφίστα, τραγουδιστή, συνθέτη, διαιτολόγου, διατροφολόγου, συντηρητή αρχαιοτήτων, μουσικοσυνθέτη, επιμελητή – διορθωτή κειμένων, νοσηλεύτριας ή αποκλειστικής νοσοκόμας. Συνεπώς και τα επαγγέλματα αυτά δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περ. σ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013...».

Επειδή, με το άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ. 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. [...].»

Επειδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση από τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του πληροφοριακού συστήματός taxis της Α.Α.Δ.Ε. και του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη στις 02/09/2022, σε έναρξη εργασιών, η οποία και είναι ενεργή έως σήμερα, (αρ. δήλωσης/07-09-022), με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες υποστήριξης γραφείου ευρύτερου δημοσίου τομέα από προσωπικό με σύμβαση έργου» με ΚΑΔ 82191304 και δευτερεύουσες δραστηριότητες α) υπηρεσίες επεξεργασίας εγγράφων με ΚΑΔ 82111000 και β) συνδυασμένες διοικητικές υπηρεσίες γραφείου με ΚΑΔ 82191303.

Επειδή, με την από 02/09/2022 σύμβαση μίσθωσης έργου μεταξύ του προσφεύγοντος και της Α.Φ.Μ. συμφωνήθηκε στο άρθρο 1-Αντικείμενο της Συμβάσης για το διάστημα από 02/09/2022 έως και 31/10/2023 ο πρώτος να παρέχει τις παρακάτω υπηρεσίες :

- Day to day υποστήριξη της παρακολούθησης του έργου
- Day to day υποστήριξη στη διοικητική και οικονομική διαχείριση του έργου
- Υποστήριξη για τη δημιουργία και υποβολή των αναφορών προόδου προς την Κοινή Γραμματεία/Διαχειριστική Αρχή του Προγράμματος
- Υποστήριξη στην παρακολούθηση της χρηματορροής, του χρονοδιαγράμματος, και του προϋπολογισμού
- Υποστήριξη στην υποβολή αιτημάτων πιστοποίησης δαπανών και ελέγχου
- Υποστήριξη στον συντονισμό συναντήσεων εργασίας/διαβουλεύσεων και δράσεων μεταφοράς τεχνογνωσίας
- Συμμετοχή στις συναντήσεις εταίρων του έργου και διεθνείς συναντήσεις εργασίας, σύμφωνα με το πλάνο του έργου και όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο από τον Συντονιστή του Έργου
- Υποστήριξη στην προετοιμασία αναγκαίου υλικού στο πλαίσιο παρουσιάσεων και των Επιτροπών καθοδήγησης του Έργου
- Υποστήριξη στις επικοινωνιακές δράσεις και δράσεις δικτύωσης
- Επικοινωνία με τους εμπλεκόμενους στο Έργο φορείς
- Υποστήριξη στον συντονισμό της Ομάδας Εργασίας του Έργου

- Τήρηση Πρακτικών όπου απαιτείται / γραμματειακή υποστήριξη

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και την βεβαίωση προϋπηρεσίας που προσκόμισε ο προσφεύγων από τοκαι, προκύπτει ότι απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία (τακτικές αποδοχές) για τον Ιανουάριο του 2022 από τον εργοδότη «.....», Α.Φ.Μ. ποσού 73,30€ σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 χωρίς όμως να συμπίπτει το χρονικό διάστημα με την εργασία του στην

Επειδή, όμως μεταξύ των χαρακτηριζόμενων υπό την ισχύ του ν. 2238/1994 ως ελευθερίων επαγγελματών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συγκαταλέγεται ούτε α) η παροχή υπηρεσιών που αναφέρεται στο άρθρο 1 (Αντικείμενο της Συμβάσης) της από 02/09/2022 σύμβασης μίσθωσης έργου μεταξύ του προσφεύγοντος και της αλλά και ούτε β) η κύρια και οι δυο δευτερεύουσες δραστηριότητές στην από 02-09-2022 δήλωση έναρξης εργασιών του, καθώς στις εν λόγω υπηρεσίες δεν προέχει είτε το στοιχείο της συμβουλής είτε το στοιχείο της επιστημονικής, καλλιτεχνικής ή πνευματικής δημιουργίας.

Συνεπώς, τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων εντός του 2022 από την (Α.Φ.Μ.) δεν μπορούν να φορολογηθούν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του ν.4172/2013 καθώς οι υπηρεσίες που παρείχε δεν συμπεριλαμβάνονται στα επαγγέλματα που συγκαταλέγονται στον όρο «ελεύθεροι επαγγελματίες» όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 48 του ν. 2238/1994 που ίσχυε έως 31.12.2013, αλλά και στη μεταγενέστερη ΠΟΛ.1047/12.2.2015 και την ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018/27-07-2018.

Για το λόγο αυτό, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 19-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του του Α.Φ.Μ.
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Η με αριθμό ειδοποίησης/25-09-2023 πράξη διοικητικού
προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου
της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (αριθμός δήλωσης/2023) με βάση την παρ. 2 και
3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ.

Ποσό επιστροφής 208,53€

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.