



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 689

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@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' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

δ. Της Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/Τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου περιοχής, οικισμού κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού

Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τη με αριθμό ειδοποίησης προβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προέκυψε για την προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος προς καταβολή, συνολικού ποσού 670,33 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Στις, η προσφεύγουσα σύναψε ΣΥΜΒΑΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ με την εταιρεία με επωνυμία με την οποία αναλάμβανε την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης για το χρονικό διάστημα από 04/08/2021 (αναδρομικά) έως 21/12/2024.

Σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώο – TAXIS της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε έναρξη εργασιών με ημερομηνία, με αντικείμενο ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ, με Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ) 85591906 και με έδρα τη διεύθυνση της μόνιμης κατοικίας της, ήτοι την περιοχή

Στη Δήλωση φόρου εισοδήματος (Έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2022 η οποία δεν κατέστη δυνατόν να υποβληθεί ηλεκτρονικά από την προσφεύγουσα, ήταν δηλωμένο στον ΠΙΝΑΚΑ 4.Α – Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία, στον κωδικό 307 ποσό ύψους 6.528,00 € ως Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 του άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε. και στο Έντυπο Ε3 φορολογικού έτους 2022, ήταν δηλωμένο στον κωδικό 007 περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 Ν.4172/2013- η ένδειξη ΝΑΙ.

Τα προβλήματα όμως που προέκυψαν και εμπόδισαν την υποβολή των δηλώσεων της προσφεύγουσας, όπως περιγράφονται από την εφαρμογή της aade, ήταν τα κάτωθι :

- ως προς την υποβολή Ε1 : «Ο υπόχρεος είναι επιτηδευματίας στο φορολογικό έτος 2022 και πρέπει να συμπληρωθεί το έντυπο Ε3. Έχει συμπληρωθεί ο κωδ. (019) με ένδειξη επιτηδευματία που φορολογείται με τις διατάξεις της παρ.2 άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε. και δεν μπορεί ταυτόχρονα να συμπληρώσει εισόδημα από μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα και αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα».
- ως προς την υποβολή Ε3 : «Σύμφωνα με τα στοιχεία της υπηρεσίας μας υπάρχουν ΚΑΔ που δεν σχετίζονται με την περ. στ' παρ. 2 του άρθρ. 12 Ν.4172/2013 (ΠΟΛ 1047/2015) και δεν μπορείτε να συμπληρώσετε τον κωδ. 007».

Στις, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτημα (κωδ.....) προς το Τμήμα Γ'- Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, με θέμα την Εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας Εισοδήματος Ε1 Φορολογικού έτους 2022, γιατί δεν κατέστη δυνατόν να υποβληθεί ηλεκτρονικά από την προσφεύγουσα η Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2022 (Ε1 και Ε3) και συνεπώς η Εκκαθάριση της Φορολογικής Δήλωσης, λόγω τεχνικής αδυναμίας Εκκαθάρισης, ως προς την αναγνώριση των προϋποθέσεων περί φορολόγησης με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, άρθρ. 12 & 2 περ. στ'.

Η προσφεύγουσα με το ως άνω αίτημά της είχε επισυνάψει τα κάτωθι ηλεκτρονικά αρχεία :

- Δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορ. έτους 2022 — Ε1 με το μήνυμα «λάθους» από την εφαρμογή της aade.
- Κατάσταση Οικονομικών στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα — Ε3 με το μήνυμα «λάθους» από την εφαρμογή της aade.
- Δικαιολογητικά που αφορούν το Ε1 .
- Στοιχεία Μητρώου-Επιχείρησης myaade.
- Σύμβαση Παροχής Ανεξαρτήτων υπηρεσιών, και
- Την υπ' αριθμ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας που αφορούσε το φορολογικό έτος 2021.

Εν συνεχεία, το Τμήμα Γ'- Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους — Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ που παρέλαβε το ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας, δεν καταχώρησε στον κωδικό 307 ποσό ύψους 6.528,00 € ως Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 του άρθρ. 12 Κ.Φ.Ε., αλλά εκκαθαρίστηκε η Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορ. έτους 2022 ως ακολούθως :

Πίνακας Γ2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	401	4.805,19€
Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	425	8.160,00€

Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω και με βάση την Αρχική Δήλωση του Φορολογικού έτους 2022, προέκυψε η προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, με αρ. χρημ. καταλ. και αρ. ειδ/σης, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό του φόρου των 670,33 ευρώ.

Αναλυτικά, η Εκκαθάριση του Φόρου Εισοδήματος απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα :

	ΠΟΣΟ
Καθαρά Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	4.805,19€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	4.805,19€
Φόρος Κλίμακας	432,47€
Μειώσεις από το φόρο	0,00€
Φόρος που αναλογεί	432,47€
Προκαταβολή Φόρου 55%	237,86€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	670,33€

Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ απάντησε στο αίτημα (κωδ.....) της προσφεύγουσας ενημερώνοντάς την ότι η δήλωση παρελήφθη και θα ακολουθηθεί η προηγούμενη διαδικασία.

Την 01/11/2023, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ απέστειλε μήνυμα στη θυρίδα του ηλεκτρονικού της λογαριασμού myAADE, όπου μπορούσε να ανακτήσει την εν λόγω Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και τις Δηλώσεις Ε1 και Ε3, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Δ., ώστε να φορολογηθεί με την κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών και όχι ως ασκούμε εμπορική επιχείρηση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την υπ' αριθ. απόφαση της Δ.Ε.Δ. που αφορούσε το Φορολογικό Έτος 2021 η οποία δικαιώνει την προσφεύγουσα ότι εμπίπτει στις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Δ., και
- Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 6 του Κ.Δ.Δ. Ν.2690/1999, Α45) δεν της δόθηκε από τη φορολογική αρχή, ώστε να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις της σχετικά με την επικείμενη έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4172/2013 « Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», 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 (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 και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει 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 την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, με θέμα: «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013», αναφέρεται 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 «επανεκπαίδευσης, 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 φιλοξενούμενων 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, σύμφωνα με το με Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/8.8.2015, με θέμα: «Διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1047/12.2.2015», αναφέρεται ότι:

«1. 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, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα παρέχει την εργασία της βάσει της από Σύμβασης Παροχής Ανεξαρτήτων Υπηρεσιών με την εταιρεία με επωνυμία, με την οποία ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης για το χρονικό διάστημα από 04/08/2021 (αναδρομικά) έως 21/12/2024.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, υφίσταται σύμβαση ανάθεσης έργου για το χρονικό διάστημα από 04/08/2021 έως 21/12/2024 μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με επωνυμία στην οποία αναφέρεται ότι ως κύρια δραστηριότητα είναι οι υπηρεσίες καθηγητή (Εφεξής «Επιτηδευματίας παροχής υπηρεσιών»).

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώο — TAXIS της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε έναρξη εργασιών με ημερομηνία, με αντικείμενο ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΗ, με Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ) 85591906 και με έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης, τη διεύθυνση της μόνιμης κατοικίας της, ήτοι την περιοχή

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

1. Υφίσταται έγγραφη σύμβαση με ένα νομικό πρόσωπο,
2. Έδρα της επαγγελματικής εγκατάστασης της προσφεύγουσας είναι η οικία της και

3. Η προσφεύγουσα δεν έχει την εμπορική ιδιότητα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, η προσφεύγουσα υπάγεται στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, σύμφωνα και με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ. 1047/12-02-2015, και ως εκ τούτου πρέπει να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και τη διενέργεια από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2022 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

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.