



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1549

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ.ειδ. /15-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της με αρ.ειδ. /02-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξης

Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ.ειδ. /15-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών προσδιορίστηκε τελικό πιστωτικό ποσό φόρου 1.419,04 €, έναντι του προηγούμενου πιστωτικού ποσού ύψους 2.196,04 €.

2. Με την με αρ.ειδ. /02-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 2.188,59 €, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 1.649,46€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σερρών, κατόπιν οίκοθεν υποβολής των με αριθμό /15-02-2024 και /02/02/2024 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και 2022 αντίστοιχα, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4987/2022, αξιοποιώντας τα δεδομένα που η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της. Συγκεκριμένα, με την με αρ. πρωτ. /06-12-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, η προσφεύγουσα κλήθηκε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και 2022, καθώς από τα στοιχεία που η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4987/2022. Η προσφεύγουσα με το με αριθμό /..... /12-12-2023 ηλεκτρονικό της μήνυμα, απάντησε ότι δεν προτίθεται να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4987/2022. Η φορολογική αρχή έσφαλε καθώς θεώρησε ότι οι εργασίες που περιλαμβάνονται στη σύμβαση με τον εργοδότη της δεν ενέπιπταν στα καθήκοντα του οικονομολόγου. Ωστόσο, από την απλή ανάγνωση του συμφωνητικού ανεξάρτητων υπηρεσιών που υπέγραψε, προκύπτει αβίαστα ότι οι εργασίες αυτές εμπίπτουν στα καθήκοντα του οικονομολόγου ή λογιστή- φοροτεχνικού.

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 2 του Ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο Δ υποπαρ.1 περ.2 του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014, ορίζεται ότι :

« 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, 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 στην ΠΟΛ. 1047/12-2-2015 «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 του άρθρου 12 ν.4172/2013», η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του άρθρου 12, παρ. 2 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι :

«5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της [παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013](#) όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία **δεν υπερβαίνουν τα τρία (3)** ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον **δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από

τις κείμενες διατάξεις, για να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, πρέπει η επαγγελματική τους εγκατάσταση να είναι ίδια με την κατοικία τους. Η υπαγωγή στην ανωτέρω διάταξη καλύπτει και τις περιπτώσεις φιλοξενουμένων στους οποίους έχει παραχωρηθεί μέρος του ακινήτου για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, για την οποία προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα για τον παραχωρητή.

6. Διευκρινίζεται, ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1120/25.4.2014](#), δεν υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη (παρ.6 του παρόντος), οι αμοιβές, αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες (ασφαλιστικοί πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικοί σύμβουλοι κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με το Ν.2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, και προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, θεωρείται ότι δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα και συνεπώς υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις καταργηθείσες διατάξεις του Ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Περιπτώσεις τέτοιων αμοιβών που δεν έχουν την έννοια της εμπορικής ιδιότητας είναι οι αμοιβές του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, **οικονομολόγου**, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, **λογιστή ή φοροτέχνη**, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας».

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

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

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

Στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ατομικά το επάγγελμα του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, **οικονομολόγου**, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, **λογιστή ή φοροτέχνη**, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματοποιώμενες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.

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

Αντίθετα, διευκρινίζουμε ότι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις περί παρακράτησης οι αμοιβές αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες, εφόσον αυτές εκδίδουν εκκαθαρίσεις με τις αμοιβές των συνεργατών τους, προς τους συνεργάτες τους (ασφαλιστικούς πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικούς συμβούλους κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν, προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με τον Ν.

2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, και στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.».

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται:

«Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών

2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κλπ εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 1 του παρόντος. Διευκρινίζεται, ότι οι περιπτώσεις αυτές αφορούν εισοδήματα που αποκτούν τα ανωτέρω πρόσωπα κατόπιν συμβάσεων έργου με εκπαιδευτικούς ή ερευνητικούς φορείς (ερευνητικά κέντρα εποπτευόμενα από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ., Πανεπιστήμια κ.λπ.) και τα οποία δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Παρά το γεγονός ότι συνάπτονται συμβάσεις έργου μεταξύ των προσώπων αυτών και των ανωτέρω φορέων, η ένταξη της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών σαν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, έγινε διότι οι περιπτώσεις αυτές προσιδιάζουν με εξαρτημένη εργασιακή σχέση (οι αντισυμβαλλόμενοι φορείς ελέγχουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα ανωτέρω πρόσωπα).

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

Βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ.στ' παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης, ότι 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.....».

Επειδή στο άρθρο 1 του π.δ. 475/91 «Περί οικονομολογικού επαγγέλματος και άδειας ασκήσεώς του» ορίζονται τα ακόλουθα :

«Άρθρο 1 ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Οικονομολογικό επάγγελμα συνιστούν οι κατ' επάγγελμα ασκούμενες δραστηριότητες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την εφαρμογή των πορισμάτων της οικονομικής επιστήμης και πρακτικής στους διάφορους τομείς της εθνικής και διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας ή και την ανάπτυξη της οικονομικής επιστήμης και σκέψης. Ειδικότερα οι δραστηριότητες του οικονομολογικού επαγγέλματος είναι:

1. Ανάλυση, επεξεργασία και ερμηνεία οικονομικών φαινομένων, μεγεθών, η σύνταξη και υποβολή σχετικών μελετών και εκθέσεων προς επιχειρήσεις, οργανισμούς και γενικά φορείς οικονομικής δραστηριότητας.
2. Παροχή συμβουλών επί οικονομικών επιχειρησιακών, αναπτυξιακών, ταμειευτικών, χρηματο-πιστωτικών, φοροτεχνικών και εμπορικών θεμάτων προς φορείς οικονομικής και επιχειρησιακής δραστηριότητας του ιδιωτικού, του δημόσιου τομέα και της Δημόσιας Διοίκησης.
3. Παροχή υπηρεσιών οργάνωσης, διεύθυνσης των οικονομικών δραστηριοτήτων επιχειρήσεων καθώς και φορέων οικονομικής δραστηριότητας του Δημόσιου Τομέα.
4. Παροχή υπηρεσιών οργάνωσης, διεύθυνσης, εποπτείας λογιστικών υπηρεσιών, σχεδιασμός κατάρτιση και υπογραφή Οικονομικών Καταστάσεων.
5. Παροχή φοροτεχνικών υπηρεσιών, οργάνωση, λειτουργία και διεύθυνση γραφείων και επιχειρήσεων για την παροχή των ως άνω υπηρεσιών.
6. Σχεδιασμός στατιστικών και οικονομετρικών μεθόδων και ερευνών, επεξεργασία, ανάλυση, ερμηνεία και γενικά επιστημονική και πρακτική αξιοποίηση στατιστικών στοιχείων που αφορούν στην οικονομία, στα οικονομικά μεγέθη, στους συντελεστές της παραγωγής, στην παραγωγική και αναπτυξιακή διαδικασία.
7. Έλεγχος της διαχείρισης, των οικονομικών καταστάσεων βιβλίων και στοιχείων, επιχειρήσεων, Οργανισμών, Ιδρυμάτων και γενικά φορέων οικονομικής και επιχειρησιακής δραστηριότητας ή διαχείρισης φορέων του ιδιωτικού ή του Δημόσιου τομέα κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας και η σύνταξη - έκδοση των αναγκαίων και σχετικών πορισμάτων εκθέσεων και πιστοποιητικών.
8. Διδασκαλία των θεωριών, αρχών, μεθόδων και πορισμάτων της οικονομικής επιστήμης και σκέψης και της εφαρμοσμένης οικονομικής, σε εκπαιδευτικά ιδρύματα, εξαιρουμένων των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων».

Επειδή στο άρθρο 2 του π.δ. 340/98 «Περί του επαγγέλματος λογιστή – φοροτεχνικού και άδειας ασκήσεώς του» ορίζονται τα ακόλουθα :

«ΑΡΘΡΟ 2 Περιεχόμενο Επαγγέλματος

Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι:

1. Η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών.
2. Η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και ο έλεγχος της τυπικής επάρκειας και ακρίβειας των στοιχείων και παραστατικών.
3. Η ενημέρωση και τήρηση των φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

4. Η κατάρτιση και η υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιχειρήσεων και οργανισμών.
5. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και η επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές.
6. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές.
7. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή σύμφωνα με το από 06/01/2020 έγγραφο με τίτλο «ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΑΜΕΙΩΝ ΣΟΥΠΕΡΜΑΡΚΕΤ ΚΑΝΤΖΑΣ», το οποίο ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών έλαβε υπόψη, η προσφεύγουσα ανέλαβε για λογαριασμό της εργοδότης εταιρείας «.....» τις παρακάτω εργασίες :

1. Έλεγχος ορθής τήρησης διπλοτύπου φύλλου συναλλαγών
2. Έλεγχος ορθής τήρησης ταμειακής κατάστασης.
3. Έλεγχος ορθής έκδοσης παραστατικών πώλησης και διακινήσεων
4. Έλεγχος παραστατικών αγορών και εξόδων
5. Συμφωνία μετρητών - καταθέσεων
6. Συμφωνία πακέτου καρτών Ζ - με POS
7. Έλεγχος σωστής τήρησης εντύπου παραλαβής - παράδοσης ταμείου (αλλαγή βάρδιας)
8. Έλεγχος ακυρωμένων κινήσεων ή συναλλαγών ταμειακών μηχανών
9. Έλεγχος κινήσεων με διόρθωση τιμής
10. Έλεγχος κινήσεων με μηδενική τιμή
11. Καταμέτρηση ταμείων
12. Έλεγχος βιβλίου συντήρησης ταμειακών μηχανών και ΕΑΦΔΣΣ
13. Έλεγχος βιβλίου αδειών
14. Έλεγχος φακέλου εργαζομένων

15. Έλεγχος τήρησης προγράμματος ωρών εργασίας προσωπικού

Επειδή, από τα δεδομένα του υποσυστήματος μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε για το διάστημα 21/03/2019 – 28/05/2024, ως κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με προσωπική εργασία» με ΚΑΔ: 69202302. Επιπλέον, από το ίδιο υποσύστημα του TAXIS προκύπτει ότι η έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης δεν διαφέρει από την κατοικία της.

Επειδή, οι αμοιβές που εισέπραξε η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από ένα νομικό πρόσωπο, την εταιρεία «.....». Από δε τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2021 και 2022, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

Επειδή εν προκειμένω, από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα στην εταιρεία «.....» εμπίπτουν στα καθήκοντα του λογιστή/ οικονομολόγου, καθώς, βάσει των υποχρεώσεων της, παρείχε υπηρεσίες οργάνωσης και διεύθυνσης των οικονομικών δραστηριοτήτων της εργοδότης επιχείρησης, (διαδικασίες 7 έως 15 του από 06/01/2020 εγγράφου), ενώ παράλληλα παρείχε την οργάνωση, διεύθυνση, εποπτεία των λογιστικών υπηρεσιών, (διαδικασίες 1 έως 6 του από 06/01/2020 εγγράφου).

Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί επαρκώς τους λόγους για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4987/2022, ήτοι, κατά τους ισχυρισμούς της, οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτήν δεν αφορούν σε παροχή υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, εφόσον, κατά τα διαλαμβανόμενα των ΠΟΛ1047/2015 και ΠΟΛ1120/2014, τα επαγγέλματα οικονομολόγου και λογιστή – φοροτεχνικού περιλαμβάνονται στις καταργηθείσες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα.

Επομένως, εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Σερρών έκρινε ότι τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα δε θα πρέπει να φορολογηθούν με την κλίμακα των μισθωτών υπηρεσιών, διότι αφενός τα επαγγέλματα του οικονομολόγου και του λογιστή – φοροτεχνικού υπάγονται στην διάταξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4987/2022, κατά τα οριζόμενα στις ΠΟΛ1047/2015 και ΠΟΛ1120/2014 και αφετέρου το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) νομικό πρόσωπο, χωρίς η ίδια να έχει την εμπορική ιδιότητα και να διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την οικία της (η φορολογική αρχή δεν απέδειξε το αντίθετο), πληρώνοντας τις προϋποθέσεις της ανωτέρω διάταξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/02/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την **ακύρωση**

της με αρ.ειδ. /15-02-2024 και αρ. δήλωσηςΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και της με αρ.ειδ. /02-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αρ.ειδ. /15-02-2024 και αρ. δήλωσηςΠράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό ποσό	- 1.419,04 €	- 2.196,04 €

2) Η με αρ.ειδ. /02-02-2024 και αρ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	2.188,59 €	1.649,46 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.