



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσ/νίκη, 30/12/2024

Αρ. απόφασης: 2743

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

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332255

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 Α' 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 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 ΑΑΔΕ (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. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 16-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του Α.Φ.Μ. κατά της με αρ. πρωτ. /14.08.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επί της διατυπωθείσας, με τη με αριθμό /04-07-2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023, επιφύλαξη καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενη πράξη τις οποίες ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από 16-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του Α.Φ.Μ. , η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Η προσφεύγουσα στις 04-07-2024 υπέβαλε από κοινού με τον σύζυγο της (..... του , ΑΦΜ) μέσω διαδικτύου αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 (αρ. καταχ.) με επιφύλαξη, ως προς τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματός της, 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 402 του εντύπου Ε1 "Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα" το ποσό των 7.054,22€, στον κωδικό 426 "Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα" το ποσό των 8.400,00€, στον κωδικό 606 "Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 αρθρ.64 και 5γ αρθρ.69 ΚΦΕ)" το ποσό των 1.680,00€ και στον κωδικό 406 "ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος άρθρου 28Α -28Δ ΚΦΕ" το ποσό των 4.480,95€.

Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης /14-08-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 χωρίς να γίνει αποδεκτή η επιφύλαξή της, απ' όπου προέκυψε ποσό προς επιστροφή 895,14€. Την ίδια μέρα συντάχθηκε η με αρ. πρωτ. /2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επί της διατυπωθείσας με την

με αριθμό /2024 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023, επιφύλαξης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την φορολόγηση των εισοδημάτων της εξ ολοκλήρου με την κλίμακα της μισθωτής εργασίας ισχυριζόμενη ότι :

-Οι υπηρεσίες που παρείχε ως ειδική παιδαγωγός και βρεφονηπιοκόμος ενέχουν το στοιχείο της επιστημονικής δημιουργίας, δηλαδή το πνευματικό στοιχείο, αφού για την άσκησή τους απαιτούνται ειδικές επιστημονικές γνώσεις.

- Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ειδικοί παιδαγωγοί και οι βρεφονηπιοκόμοι έχουν κοινά χαρακτηριστικά και προσομοιάζουν με αυτές του «καθηγητή ή δασκάλου», ενώ, σε κάθε περίπτωση, δεν υπολείπονται, ως προς το επιστημονικό στοιχείο, απ' αυτές του «ψυχοθεραπευτή», του «логоθεραπευτή», ή του «логоπαθολόγου», οι οποίες ρητά αναφέρονται στην ΠΟΛ 1047/2015 εγκύκλιο, αλλά και στο υπ' αριθ. ΔΕΑΦ 1115232 ΕΞ 2018 έγγραφο, ως υπηρεσίες όπου προέχει η επιστημονική – πνευματική δημιουργία και, επομένως, δεν προσδίδουν την εμπορική ιδιότητα.

- Συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις για να υπαχθεί στη διάταξη της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και το εισόδημα που απέκτησε, το φορολογικό έτος 2023, από την αστική μη κερδοσκοπική εταιρία «.....» να αποτελέσει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

-Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

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' του 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) 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) ..., 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 το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Μεταβολή επαγγελματικής εγκατάστασης φυσικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και υπάγονται στις διατάξεις της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013»:

«.Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους από τις διατάξεις του ν.4254/2014 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. Τα ανωτέρω ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01-01-2014 και μετά.

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. Μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, συμπεριλαμβάνεται και η ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης η οποία πρέπει να είναι ίδια με την κατοικία τους...».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 4-6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1047/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα : «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013» :

«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....

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 **εξαίτιας 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 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.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος».

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων 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 άρθρου αυτού.

2. Με την ΠΟΛ.1047/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι δεν έχουν την εμπορική

ιδιότητα και υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αυτής, οι αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ήτοι 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 καταργηθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα. Επίσης, στην ίδια εγκύκλιο γίνεται ενδεικτική αναφορά σε επαγγέλματα που δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, όπως αυτά του ιατρού, οδοντίατρου, 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.

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, δισκογράφου, 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 23 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) 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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον 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 η προσφεύγουσα προέβη στις 15/01/2018, σε έναρξη εργασιών (αρ. δήλωσης /15-01-2018), με κύρια δραστηριότητα τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΠΑΙΔΑΓΩΓΟΥ» με ΚΑΔ 85591903 και το 2023 πρόσθεσε ως δευτερεύουσα δραστηριότητα τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΒΡΕΦΟΝΗΠΙΟΚΟΜΟΥ» με ΚΑΔ 88911301 (έναρξη δραστηριότητας στις 23/02/2023). Με την με αριθμό /08-09-2023 δήλωση προέβη σε διακοπή εργασιών της με ημερομηνία διακοπής την 31/08/2023.

Επειδή, με την από 01/01/2023 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας «..... » Α.Φ.Μ. συμφωνήθηκε να παρέχει η προσφεύγουσα έως τις 31/03/2023 τις υπηρεσίες της ως παιδαγωγός ειδικής αγωγής-βρεφονηπιοκόμος, στις δομές της εταιρείας, δηλαδή στον βρεφικό, βρεφονηπιακό σταθμό τμήμα και στον βρεφονηπιακό σταθμό ολοκληρωμένης φροντίδας, που στεγάζονται στον Δήμο , στις κτιριακές εγκαταστάσεις του , εκτελώντας και χρέη διευθύντριας στις δομές αυτές, με ωράριο απασχόλησης καθημερινά από 08:00π.μ.έως 16:00μ.μ στο πλαίσιο υλοποίησης της δράσης «Πρώθηση και

υποστήριξη παιδιών για την ένταξη τους στην προσχολική εκπαίδευση καθώς και για την πρόσβαση παιδιών σχολικής ηλικίας, εφήβων και ατόμων με αναπηρία σε υπηρεσίες δημιουργικής απασχόλησης» της χρονικής περιόδου 2022-2023 και για τις ανάγκες ολοκλήρωσης του έργου αυτού. Η διάρκεια της σύμβασης ορίστηκε από την υπογραφή της σύμβασής μέχρι 31-03-2023. Η συνολική αμοιβή της προσφεύγουσας ορίστηκε σε 3.600,00€ από 01-01-2023 έως 31-03-2023.

Επειδή, με την από 01/04/2023 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ. συμφωνήθηκε να παρέχει η προσφεύγουσα έως 31-07-2023 τις ίδιες υπηρεσίες στον ίδιο χώρο. Η συνολική αμοιβή της προσφεύγουσας ορίστηκε σε 4.800,00€ από 01-04-2023 έως 31-07-2023.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και την βεβαίωση προϋπηρεσίας για το σχολικό έτος 2023-2024 από το Υπουργείο Παιδείας Θρησκευμάτων και Αθλητικού/Διεύθυνση Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης που συνυποβάλει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι παρείχε μισθωτή εργασία ως αναπληρώτρια πλήρους ωραρίου με ειδικότητα ΠΕ87.09 Βρεφονηπιοκόμων στο 1^ο Εσπερινό ΕΠΑΛ από 07/09/2023 έως 31/12/2023, με εργοδότη την Διεύθυνση Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης με Α.Φ.Μ. και απέκτησε εισόδημα φορολογητέου ποσού 4.189,35€ (σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013), χωρίς όμως να συμπίπτει το ανωτέρω χρονικό διάστημα με αυτό της εργασίας της με εργοδότη την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα ως έδρα άσκησης της δραστηριότητας της δήλωσε για το έτος 2023 την οικία της επί της οδού , Τ.Κ. ,
.....

Επειδή, μεταξύ των χαρακτηριζόμενων ως ελευθερίων επαγγελματιών μπορεί να θεωρηθεί ότι συγκαταλέγονται οι υπηρεσίες παιδαγωγού ειδικής αγωγής-βρεφονηπιοκόμου που παρείχε η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις από 01/01/2023 και 01/04/2023 συμβάσεις έργου με την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «.....» σε συνδυασμό και με την κύρια δραστηριότητα της «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΠΑΙΔΑΓΩΓΟΥ» που δήλωσε κατά την έναρξη των εργασιών της στις 15-01-

2018, καθώς στις εν λόγω υπηρεσίες προέχει είτε το στοιχείο της συμβουλής είτε το στοιχείο της επιστημονικής, καλλιτεχνικής ή πνευματικής δημιουργίας.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα πληροί το σύνολο των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 12 παρ. 2 περ. στ' του ν.4172/2013 οι ισχυρισμοί της κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί. Το εισόδημα που αποκτήθηκε στο πλαίσιο των ανωτέρω συμβάσεων με την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «.....» συνολικού ύψους 8.400,00€ θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 16-09-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του Α.Φ.Μ. Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων όπως διενεργήσει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορ. έτος 2023 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης,

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
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.