



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03-02-2025

Αριθμός απόφασης: 169

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

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

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/03-10-2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επί του με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-06-2024 αιτήματός της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/03-10-2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επί του ανωτέρω ηλεκτρονικώς υποβληθέντος αιτήματος της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-10-2024** 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:

Η προσφεύγουσα, την 27-06-2024, υπέβαλε, από κοινού με το σύζυγό της, εμπρόθεσμα τη με αριθμό/2024 αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με επιφύλαξη (κατά το άρθρο 24 του Ν. 5104/2024), δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού ύψους 7.009,00€ [σχετικός ο κωδικός «402» («Καθαρά κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») του πίνακα Γ2 «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» του εντύπου Ε1 αυτής] και ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ποσού ύψους 11.202,40€ [σχετικός ο κωδικός «426» («Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας») του πίνακα Γ2 «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» του εντύπου Ε1 αυτής]. Τα ως άνω έσοδα προέρχονται αποκλειστικά από παροχή υπηρεσιών στον εργοδότη με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.), όπως προκύπτει από την «Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2023» του συστήματος TAXIS αναφορικά με τις αναρτημένες στο εν λόγω σύστημα αποδοχές της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2023, καθώς και από τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-02-2023 Σύμβαση Υπηρεσίας συνολικής διάρκειας από 14-02-2023 έως 31-12-2023 και με αντικείμενο «.....».

Προτού λάβει χώρα από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου η εκκαθάριση της ανωτέρω αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (με επιφύλαξη) φορολογικού έτους 2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην εν λόγω αρμόδια Δ.Ο.Υ.: α) την 27-06-2024 το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-06-2024 αίτημά της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, προκειμένου να φορολογηθεί για το εν λόγω φορολογικό έτος (2023) ως έχουσα σχέση εξαρτημένης εργασίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., και β) την 05-07-2024, ηλεκτρονικώς, τη (σχετική με το ανωτέρω αίτημά της) με αριθμό/2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 28Α έως 28Δ του Ν. 4172/2013, προσυμπληρώθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση στον κωδικό 406 («Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος άρθρων 28Α-28Δ ΚΦΕ») του πίνακα Γ2 «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ» του εντύπου **Ε1** αυτής το ποσό των **12.012,00€** ως ελάχιστο καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **28Α** έως **28Δ** του **Ν. 4172/2013** και βάσει της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε την **02-10-2024** η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους **2023** του Διοικητή της **ΑΑΔΕ** με την οποία προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή ποσού ύψους **441,67€** πλέον τέλους επιτηδεύματος προς καταβολή ποσού ύψους **325,00€**, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους **766,67€**.

Επιπλέον, επί του ως άνω ηλεκτρονικώς υποβληθέντος αιτήματος της προσφεύγουσας ο Προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου** εξέδωσε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/03-10-2024 αρνητική του απάντηση, σύμφωνα με την οποία:

*«Απαντώντας στην υπ' αρ. πρωτ./27-06-2024 ηλεκτρονική αίτηση με την οποία ζητάτε να εκκαθαριστεί η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους **2023** σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου **12** του **ΚΦΕ**, σας ενημερώνουμε ότι το αίτημά σας δεν γίνεται δεκτό, διότι σύμφωνα με τα στοιχεία της Υπηρεσίας μας υπάρχουν **ΚΑΔ** που δεν σχετίζονται με την περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου **12** του **Ν. 4172/2013**, όπως ισχύει σήμερα (**ΠΟΛ. 1047/2015**) και δεν είναι δυνατή η συμπλήρωση του κωδικού **007** (Εντύπου **Ε3**).».*

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου** επί του ως άνω ηλεκτρονικώς υποβληθέντος αιτήματός της και να φορολογηθεί με την κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος μισθωτών και όχι ως ασκούσα εμπορική επιχείρηση, ισχυριζόμενη ότι «οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου **12** του **Ν. 4172/2013** συντρέχουν στο πρόσωπό της σωρευτικά, καθώς α) υφίσταται σύμβαση παροχής υπηρεσίας με ένα νομικό πρόσωπο (**Ο.Τ.Α. - Δήμος**), ήτοι δεν υπερβαίνει τα τρία πρόσωπα ή οντότητες, β) το όλον ήτοι το **100%** του εισοδήματός της προέρχεται από τη σύμβαση με το νομικό πρόσωπο αυτό (το Δήμο) και γ) δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία της».

Επειδή, στο πλαίσιο επανεξέτασης από την Υπηρεσία μας της ίδιας υπόθεσης στο παρελθόν, προκειμένου η Υπηρεσία μας να αποφανθεί επί της τότε (από **30-08-2019**) κατατεθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ίδιας προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος **2018**, ζήτησε από το Δήμαρχο του Δήμου, με το με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΔ** **ΕΞ 2019 ΕΜΠ/30-10-2019** έγγραφό της, διευκρινίσεις, μεταξύ άλλων, και για την προσφεύγουσα, σχετικά με τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών βάσει των συμβάσεων που είχε συνάψει με το Δήμο για το έτος **2018**, ήτοι εάν πρόκειται για σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον εν λόγω Δήμο, ο οποίος έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, ή για παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών ως ασκούσα επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, ο Δήμος, απαντώντας στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας, με τα με αριθμούς πρωτοκόλλου/04-11-2019 και/16-12-2019 έγγραφά του (αριθμοί πρωτοκόλλου εισερχομένων **ΔΕΔ** **ΕΙ 2019 ΕΜΠ/11-11-2019** και **ΔΕΔ** **ΕΙ 2019 ΕΜΠ/17-12-2019**, αντίστοιχα), μας γνωστοποίησε τα εξής:

«... Οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκ μέρους τους σε καμία περίπτωση δεν είναι ανεξάρτητες, αλλά εξαρτημένες κι έχουν μια χρονική περιοδικότητα και διάρκεια όπως ορίζει ρητά η σύμβαση, λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένες τοποθεσίες των δημοτικών ενοτήτων μας, με καθημερινό ωράριο εργασίας και εκτελούνται με την επίβλεψη του αρμόδιου αντιδημάρχου.

Ο Δήμος προκειμένου να καλύψει πάγιες και διαρκείς ανάγκες του σε υπηρεσίες, μην έχοντας τη δυνατότητα να προκηρύξει τις σχετικές θέσεις και να προσλάβει προσωπικό λόγω των δημοσιονομικών περιορισμών στις προσλήψεις, συνάπτει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με ορισμένα φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να πληρωθούν νόμιμα και να έχουν ασφαλιστική κάλυψη. Οι θέσεις εργασίας που καλύπτουν τα εν λόγω πρόσωπα είναι καίριες και αναγκαίες για το Δήμο μας. Είναι χαρακτηριστικό ότι όλες οι δαπάνες για την παροχή της υπηρεσίας καλύπτονται από τον Ο.Τ.Α. χωρίς εκείνοι να έχουν καμία δαπάνη η οποία να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά τους.

Τα πρόσωπα αυτά επιπλέον τηρούν τρεις βασικές προϋποθέσεις:

A) Υφίσταται σύμβαση παροχής υπηρεσίας με ένα πρόσωπο (Ο.Τ.Α. - Δήμος), ήτοι δεν υπερβαίνει τα τρία πρόσωπα.

B) Το όλον δηλαδή το 100% του εισοδήματός τους προέρχεται από την σύμβαση με το Δήμο

Γ) Δεν διατηρούν επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία τους, κατά συνέπεια θα πρέπει να θεωρείται αδιαμφισβήτητη η υπαγωγή τους στο φορολογικό καθεστώς και μεταχείριση της μισθωτής εργασίας.».

Επειδή, κατόπιν των ως άνω πληροφοριών, η Υπηρεσία μας έκρινε για το φορολογικό έτος 2018 ότι, βάσει των φορολογικών διατάξεων, οι εν λόγω περιγραφόμενες συνθήκες εργασίας αφορούσαν σε εξαρτημένη εργασία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 2 περ. β' του Ν. 4172/2013. Σε εκτέλεση της απόφασης της Υπηρεσίας μας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, κατά το έτος αυτό, αλλά και τα επόμενα έως και το φορολογικό έτος 2022, υπήγαγε το εισόδημα της προσφεύγουσας στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, στο πλαίσιο εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία αφορά στο φορολογικό έτος 2023, δεδομένου και του κοινού περιεχομένου των σχετικών συμβάσεων μεταξύ του Δήμου και της προσφεύγουσας για τα έτη 2018, 2022 και 2023, προκύπτει ότι το περιεχόμενο του ως άνω με αριθμό πρωτοκόλλου/04-11-2019 εγγράφου που είχε αποστείλει ο Δήμος στην Υπηρεσία μας είναι σε ισχύ και για το υπό κρίση (φορολογικό) έτος (2023) ως προς την απασχόληση, μεταξύ άλλων, και της προσφεύγουσας στον εν λόγω Δήμο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν. 4172/2013 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 Δ.Σ. 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν για το κρινόμενο φορολογικό έτος (2023), ορίζεται ότι:

«1. 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και σ' της παρ. 2 άρθρου 12 Ν. 4172/2013»:

«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 01-01-2014 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 "επανεπίδευσης, 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.λπ. 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 εμπíπτουν 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. ...

6. ...

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 σ' 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. σφ της παρ. 2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 29 του νόμου αυτού.

...».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015/08-08-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα «Διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1047/12.2.2015»:

«...

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. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 24 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Ν. 5104/2024 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 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 εκπώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από το Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου α) την 27-06-2024 το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-06-2024 αίτημά

της περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, προκειμένου να φορολογηθεί για το εν λόγω φορολογικό έτος (2023) ως έχουσα σχέση εξαρτημένης εργασίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., και β) την 05-07-2024, ηλεκτρονικώς, τη (σχετική με το ανωτέρω αίτημά της) με αριθμό/2024 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Επειδή, επί του ως άνω ηλεκτρονικώς υποβληθέντος αιτήματος της προσφεύγουσας ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου εξέδωσε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/03-10-2024 αρνητική του απάντηση, με την οποία δεν έγινε δεκτό το εν λόγω αίτημά της.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, η προσφεύγουσα έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα «..... (Κωδ. Δραστ.)» με έδρα της επαγγελματικής της εγκατάστασης την κατοικία της, την οποία διατηρεί και για το κρινόμενο φορολογικό έτος (2023).

Επειδή, επιπλέον, όπως προκύπτει από την «Εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2023» του συστήματος TAXIS αναφορικά με τις αναρτημένες στο εν λόγω σύστημα αποδοχές της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2023 σε συνδυασμό και με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-02-2023 Σύμβαση Υπηρεσίας συνολικής διάρκειας από 14-02-2023 έως 31-12-2023 και με αντικείμενο «.....», η οποία συνιστά αναπόσπαστο στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, το σύνολο των εισοδημάτων της προσφεύγουσας για το εν λόγω φορολογικό έτος (2023) προέρχεται αποκλειστικά από παροχή υπηρεσιών στον εργοδότη με την επωνυμία «ΔΗΜΟΣ» (Α.Φ.Μ.).

Επειδή, επιπροσθέτως, βάσει του με αριθμό πρωτοκόλλου/04-11-2019 εγγράφου του Δήμου, του οποίου το περιεχόμενο ισχύει και για το υπό κρίση φορολογικό έτος (2023), δεδομένου και του κοινού περιεχομένου των σχετικών συμβάσεων μεταξύ του Δήμου και της προσφεύγουσας για τα έτη 2018, 2022 και 2023, «οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκ μέρους της προσφεύγουσας σε καμία περίπτωση δεν είναι ανεξάρτητες, αλλά εξαρτημένες και έχουν μια χρονική περιοδικότητα και διάρκεια, λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένες τοποθεσίες των δημοτικών ενοτήτων τους, με καθημερινό ωράριο εργασίας και εκτελούνται με την επίβλεψη του αρμόδιου, η θέση εργασίας που καλύπτει είναι καίρια και αναγκαία για το Δήμο και όλες οι δαπάνες για την παροχή της υπηρεσίας καλύπτονται από τον Ο.Τ.Α. χωρίς εκείνη να έχει καμία δαπάνη, η οποία να εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημά της».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων πραγματικών δεδομένων, η προσφεύγουσα, λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών, της αποκλειστικής παροχής αυτών στον ως άνω εργοδότη, αλλά και του τρόπου παροχής αυτών (όπως αναλυτικά ανωτέρω μας ενημέρωσε ο εργοδότης της), χωρίς η ίδια επίσης από την πλευρά της να τηρεί καμία διακριτή έδρα/εγκατάσταση και να εμφανίζει και σχετικό κόστος για δαπάνες και εξοπλισμό ως προς αυτή, υπάγεται στις διατάξεις της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα και με τις διευκρινίσεις της με αριθμό ΠΟΛ. 1047/12-02-2015 εγκυκλίου της

Γ.Γ.Δ.Ε., 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ

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.