



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/04/2025

Αριθμός απόφασης: 641

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 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 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 Α.Α.Δ.Ε. 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **31/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού Τ.Κ., κατά της υπ' αρ. ειδ./02-12-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την υπ' αρ. καταχ./31-07-2024 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **31/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του **ΤΟΥ** **με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, τη με αριθμό/31-07-2024 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023, με επιφύλαξη (κατά το άρθρο 24 του ΚΦΔ), την οποία διατύπωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό/...../29-08-2024 αίτημά του. Η επιφύλαξη αφορούσε κατά το μέρος που δήλωσε στον κωδικό 401 της φορολογικής δήλωσης το ποσό των 23.232,00€, το οποίο αντιστοιχεί στις καθαρές αποδοχές του από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ θα έπρεπε, με δεδομένη την παροχή υπηρεσιών έρευνας στην πληροφορική προς το μοναδικό εργοδότη (.....) και κατ'εφαρμογή της διάταξης της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, να επιτραπεί η δήλωση στον κωδικό 019 (ΝΑΙ) για το ποσό που προκύπτει από το οκτάμηνο που δεν ήταν μισθωτός ως εκπαιδευτικός του Δημοσίου. Σε απάντηση αυτής, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης απέρριψε την ανωτέρω επιφύλαξη κατ'επίκληση του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εκδίδοντας τη με αριθμό ειδοποίησης/02-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2023, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος προς καταβολή, ποσού ύψους 605,29€ πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού ύψους 325,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 930,29€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την αποδοχή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εξέτασε την με επιφύλαξη φορολογική του δήλωση χωρίς να λάβει υπόψη το γεγονός ότι το χρονικό

διάστημα 01/01/2023-31/08/2023 δεν εργαζόταν ως μισθωτός, ενώ το πληροφοριακό σύστημα υποβολής φορολογικών δηλώσεων δεν έδινε τη δυνατότητα διαχωρισμού χρονικών διαστημάτων. Περαιτέρω, προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθ./02-10-2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ΚΦΕ (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 τη με αριθμό **ΠΟΛ. 1047/12-02-2015** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ. 2 άρθρου 12 Ν. 4172/2013» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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. [...]

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. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS, ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη επαγγελματικής δραστηριότητας στις 25/06/2018 και δεν έχει κάνει διακοπή έως σήμερα, ενώ παράλληλα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, δήλωσε καθαρές αποδοχές από μισθούς και ημερομίσθια. Το εισόδημα από απέκτησε από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν υπάγεται στις διατάξεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2012, διότι, όπως προβλέπεται και από τη ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, αυτές δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά παράλληλα και εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α΄ έως ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013.

Επειδή εξάλλου, όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Επειδή, η με αριθ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, δε δύναται να ληφθεί υπόψη, καθόσον η εν λόγω απόφαση στηρίζεται σε πραγματικά δεδομένα, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό κρίση υπόθεσης (ο προσφεύγων δεν έχει αποκτήσει εισόδημα από μισθωτή εργασία παράλληλα με την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α΄ έως ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή εξέδωσε την με αριθ. ειδ./02-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2023

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/31-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** **με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αριθμ. ειδ./02-12-2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023: συνολικό ποσό φόρου, 930,29€.

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.