



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 357

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), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/16-09-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης/16-09-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, φορολογικού έτους 2021, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στις 10/06/2022 υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 307 «εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ. στ' παρ. 2 του άρθρου 12 Κ.Φ.Ε.» το ποσό των 16.848,00 ευρώ. Στη συνέχεια, κατόπιν ενημέρωσης να προσκομίσει εντός δεκαπέντε ημερών από την υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, στις 21/06/2022 μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου» απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου τα σχετικά δικαιολογητικά. Η Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, αφού έλεγξε τα εν λόγω δικαιολογητικά, έκρινε ότι οι αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα, στο από 16/09/2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου αναφέρονται τα εξής:

«.....Στην έναρξη άσκησης ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας που υποβάλλατε στην Υπηρεσία μας δηλώσατε ως κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογιών της πληροφορίας για εφαρμογές» και ως δευτερεύουσα «Υπηρεσίες δημιουργίας ιστοσελίδων στο διαδίκτυο». Οι αμοιβές από τις παραπάνω υπηρεσίες δεν περιλαμβάνονται ρητά στον όρο «ελεύθεροι επαγγελματίες» όπως αυτός ορίζεται στο καταργηθέν άρθρο 48 του ν. 2238/1994 αλλά ούτε και στη μεταγενέστερη ΠΟΛ 1047/12-02-2015.

Επιπλέον, από την έγγραφη σύμβαση που στείλατε στην Υπηρεσία μας με τον πελάτη σας προκύπτει ότι το αντικείμενο εργασιών σας είναι «να συνδράμετε την Εταιρία ως Σύμβουλος στην άσκηση των δραστηριοτήτων της εν γένει και να παρέχετε κάθε βοήθεια που ενδεχομένως κριθεί απαραίτητη για την προώθηση των στόχων της Εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα θα χρειαστεί να: α) Υποστηρίξετε τις δραστηριότητες προσθήκης πηγών και ανάπτυξης λογισμικού της Εταιρίας, όπως ζητηθεί από την Εταιρία, β) Συνδράμετε και γενικά να προωθήσετε και να αναπτύξετε τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της Εταιρίας, και να γ) Παρέχετε όποια βοήθεια ενδεχομένως χρειαστεί σε λογικά πλαίσια η Εταιρία», εργασίες οι οποίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της περίπτωσης στ παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 διότι δεν προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, υπό την της δημιουργίας ενός μοναδικού προϊόντος.....»

Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου προέβη στην έκδοση της με αριθμ. ειδοποίησης/16-09-2022 προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής **4.394,74 ευρώ**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλομένης πράξης και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο τυχόν κατέβαλε ή θα καταβάλλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και ακυρωτέα η έκδοση σε βάρος του της προσβαλλομένης πράξης εν όψει της μη υποβολής από μέρους του δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, χωρίς να έχει λάβει χώρα η απαιτούμενη, εκ του γράμματος του άρθρου 32 ΚΦΔ, δήλωση φόρου εισοδήματος, εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της εξουσίας και των αρμοδιοτήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώ, σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον πληρούνταν οι εκ του νόμου προϋποθέσεις, είχε την δυνατότητα να προχωρήσει στην έκδοση πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, τηρώντας τις κατά νόμο διαδικασίες φορολογικού ελέγχου.
- Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη, ως βεβαιούσα ανύπαρκτα γεγονότα. Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι ουδέποτε υπέβαλε 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2021. η προσβαλλόμενη πρέπει να τύχει ακύρωσης ως ανυπόστατη διοικητική πράξη, καθ' όσον βεβαιώνει με τρόπο πρόδηλο, προς το μέσο διοικούμενο, ανύπαρκτα πραγματικά γεγονότα, θέτοντας, ευχερώς για κάθε κοινωνό, εν αμφιβόλω ακόμη και το τεκμήριο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων
- Μη νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης αναφορικά με την εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Η Φορολογική Αρχή προχώρησε σε εκκαθάριση της αρχικώς υποβληθείσας δηλώσεως του, εκδίδοντας πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, πλην όμως τούτο είναι ανακριβές και εσφαλμένο, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη δεν φέρει τίτλο Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, αλλά Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με Βάση την 1η Τροποποιητική Δήλωση.
- Μη νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης εν όψει εσφαλμένης ερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 και 2 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«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:

.....

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 τις οδηγίες της Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1047/2015 με θέμα “Διευκρινίσεις επί των διατάξεων των περιπτώσεων β' και στ' της παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013”:

«Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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)

.....

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.

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, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1029/2018 με θέμα “εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 στις περιπτώσεις που τα αντισυμβαλλόμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις παρεχόμενες

υπηρεσίες, έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, 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 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.

2. Με την ΠΟΛ.1109/2017 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι από τη γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία κ.λ.π.) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 δεν επιβάλλονται περιορισμοί ως προς την έδρα των φυσικών ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες, **οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που τα ως άνω αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα ή οντότητες έχουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή.»**

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς και από το υποσύστημα μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου στις 19/03/2019 με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογιών της πληροφορίας για εφαρμογές» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες δημιουργίας ιστοσελίδων στο διαδίκτυο».

Επειδή ο προσφεύγων έχει συνάψει με την αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία “.....” δύο - κατά χρόνο διαδοχικές - έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών αορίστου χρόνου, τη με ημερομηνία 21/02/2019, η οποία ίσχυσε έως τις 31/03/2021, και τη με ημερομηνία 01/04/2021. Σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στις εν λόγω συμβάσεις, αποσπάσματα των οποίων ο προσφεύγων προσκομίζει σε μετάφραση, η παραπάνω αλλοδαπή εταιρεία προέβη στην πρόσληψη του προσφεύγοντος ως Σύμβουλο και ως κύριες αρμοδιότητες που του ανατέθηκαν ήταν να συνδράμει την Εταιρία ως Σύμβουλος στην άσκηση των δραστηριοτήτων της εν γένει και να παρέχει κάθε βοήθεια που ενδεχομένως κριθεί απαραίτητη για την προώθηση των στόχων Εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα

αναφέρεται ότι στον προσφεύγοντα ανατέθηκε: α) Υποστηρίζει τις δραστηριότητες προσθήκης πηγών και ανάπτυξης λογισμικού της Εταιρείας, όπως ζητηθεί από την Εταιρεία, β) Συνδράμει και γενικά προωθήσει για να αναπτύξει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της εταιρείας και γ) να παρέχει όποια βοήθεια ενδεχομένως χρειαστεί σε λογικά πλαίσια η Εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το αντικείμενο των παρασχεθεισών εργασιών από τον προσφεύγοντα στην αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία “.....” είναι η ανάπτυξη λογισμικού και η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της πληροφορικής και του προγραμματισμού, στις οποίες αδιαμφισβήτητα προέχει το στοιχείο της συμβουλής και της επιστημονικής/πνευματικής δημιουργίας.

Επειδή, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, προέρχεται αποκλειστικά και μόνο από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών προς την αλλοδαπή εταιρεία “.....”.

Επειδή, η έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος δε διαφέρει από την κατοικία του που είναι στην κοινότητα Ζακύνθου.

Επειδή, από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και παρείχε τις υπηρεσίες του σε ένα νομικό πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2021 ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής στην περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ήτοι, παρείχε υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογιών της πληροφορίας για εφαρμογές βάσει έγγραφων συμβάσεων, δε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του, δεν έχει αποκτήσει εισοδήματα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μια από τις περιπτώσεις α' έως και ε' του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 και δε φέρει την εμπορική ιδιότητα.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως προς την υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 περ. στ' του ν. 4172/2013 και τη φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την κλίμακα των μισθωτών - συνταξιούχων της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2021, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.