



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 30/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4620

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΒΟΛΟΥ, οδός ..., κατά της με ημερομηνία έκδοσης

02/09/2016 και με αριθμό ειδοποίησης ... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με ημερομηνία έκδοσης 02/09/2016 και με αριθμό ειδοποίησης ... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, φορολογικού έτους 2015 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την έκδοση της από 02/09/2016 και με αριθμό ειδοποίησης ... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με την οποία προέκυψε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 4.129,21 €, προκαταβολή φόρου ποσού 2.782,07 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 125,06 €, και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό 7.686,34 €, απορρίφθηκε η από 15/06/2016 δήλωση ρητής επιφύλαξης που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην ως άνω Δ.Ο.Υ., κατόπιν της υποβολής της με αριθμ. ... αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, φορολογικού έτους 2015. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων στην υποβληθείσα με α/α .../15.06.2016 δήλωση ρητής επιφύλαξης, που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, αιτήθηκε να φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του ΚΦΕ (εισόδημα από μισθωτή εργασία), ως αμειβόμενος βάσει έγγραφης σύμβασης παροχής υπηρεσιών με εταιρεία που εδρεύει και δραστηριοποιείται στην αλλοδαπή (ΗΠΑ) και δεν διαθέτει ΑΦΜ στην Ελλάδα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

--Με την από 1 Ιουλίου του 2013, μοναδική έγγραφη σύμβαση παροχής υπηρεσιών, που ισχύει από 1-7-2013 και κατατέθηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, μέσω της Κατάστασης Συμφωνητικών μεταξύ αυτού ως μισθωτού και της εταιρείας με την επωνυμία «...», που είναι εγκατεστημένη στις ΗΠΑ, η οποία δεν έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, ούτε δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, παρέχει, από την επαγγελματική του εγκατάσταση, που ταυτίζεται με

την κατοικία του, αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο, τις υπηρεσίες του, που συνίστανται στη δημιουργία ιστοσελίδων και εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού.

--Η δήλωσή του δεν έγινε δεκτή με την παρατήρηση ότι δεν συμπλήρωσε ΑΦΜ εργοδότη παρά το ότι ο νόμος δεν κάνει διάκριση μεταξύ ημεδαπού και αλλοδαπού εργοδότη, αλλά αναφέρεται σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, με τις τιθέμενες δύο προϋποθέσεις, όπως ερμηνεύονται με τις ΠΟΛ. 1085/20.03.2015 και 1047/12.02.2015.

--Η ερμηνεία που αποτυπώνεται στην από 31/08/2015 έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ότι δεν πρέπει να γίνει δεκτή η υποβληθείσα επιφύλαξή του, με βάση τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1118536 ΕΞ 2015/11.09.2015 και ΔΕΑΦΑ 1101713 ΕΞ 2016/04.07.2016 έγγραφα, και ότι η φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του ΚΦΕ αφορά μόνο εισόδημα ημεδαπής, που αποκτάται βάσει έγγραφων συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία μόνον στην Ελλάδα, στερείται νομικής βάσης και είναι αυθαίρετη.

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν 4.../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) 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.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΛ 1118536 ΕΞ 015/11.09.2015 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ:

«1. Στην περίπτωση εισοδήματος που προκύπτει βάσει σύμβασης με εργοδότη -επιχείρηση με φορολογική κατοικία -μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, δεν προκύπτει υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών ούτε και αποστολής αρχείου βεβαιώσεων (ΠΟΛ.1051/2015), ανεξάρτητα εάν η παροχή των υπηρεσιών γίνεται στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 59 του Ν.4172/2013 ορίζονται τα υπόχρεα σε παρακράτηση φόρου στην πηγή πρόσωπα, στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται επιχειρήσεις με έδρα στην αλλοδαπή.

3. Επομένως, το εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με εργοδότη -επιχείρηση με έδρα στην αλλοδαπή, παρά το γεγονός ότι είναι εισόδημα ημεδαπής, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 .

4. Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολόγηση που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 αφορά μόνον εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει εγγραφών συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΛ 1101713 ΕΞ 015/04.07.2016 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του α' εδαφ. του άρθρου 61 του Ν.4172/2013, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στη Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περ. στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

2. Επομένως οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013, με τις οποίες ορίζονται οι πληρωμές οι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου και οι συντελεστές παρακράτησης φόρου αντίστοιχα, αφορούν τα υπόχρεα σε παρακράτηση πρόσωπα του άρθρου 61 του ίδιου νόμου, όπως προαναφέρθηκαν στην παρ.1 του παρόντος.

3. Εξάλλου στο κεφάλαιο VII της ΠΟΛ.1072/2015 διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία εντάσσεται και η απόκτηση εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες ως άνω διατάξεις και ότι, ενόψει των ανωτέρω, οι προϋποθέσεις αυτές δεν αλλάζουν την κατηγορία-πηγή προέλευσης του εισοδήματος και απλώς κρίνουν την κλίμακα (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα) σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων. Συνεπώς, για την παρακράτηση στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και αν για αυτά τα εισοδήματα κριθεί ότι φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172 /2013 και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/2014 .

4. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το εισόδημα που προέρχεται βάσει σύμβασης με εργοδότη - επιχείρηση με έδρα στην αλλοδαπή, είτε πρόκειται για το μοναδικό εργοδότη, είτε για έναν από τους εργοδότες που προβλέπονται στην περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, παρά το γεγονός ότι είναι εισόδημα ημεδαπής, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 . Η ευνοϊκότερη φορολόγηση που προβλέπεται με τις εν λόγω διατάξεις αφορά μόνον εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ή που δραστηριοποιούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στη Ελλάδα.»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω κείμενων διατάξεων ο προσφεύγων δεν δύναται να φορολογηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 12§2 περ. στ' του ΚΦΕ και συνεπώς ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ δεν έκανε δεκτή την υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα δήλωση ρητής επιφύλαξης και εξέδωσε την από 02/09/2016 και με αριθμό ειδοποίησης ... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015: Ποσό πληρωμής : 7.686,34 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει της από 02/09/2016 και με αριθμό ειδοποίησης ... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ANNA MARTINH

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).