



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

07/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3754

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 από 28/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2016 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου..... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της με ημερομηνία έκδοσης 31/05/2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με ημερομηνία έκδοσης 31/05/2016 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2015 της οποίας ζητείται η ολική ή μερική ακύρωση, ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του 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 με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε την 31/05/2016, κατόπιν υποβολής της υπ' αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος

εισοδήματος ποσού 4.975,57 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 99,05 €, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό 5.074,62 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ή μερική ακύρωση, ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Είναι προγραμματιστής πληροφοριακών συστημάτων και εργάζεται δυνάμει της από 15.09.2015 σύμβασης παροχής υπηρεσιών με την ιδιότητα του διαχειριστή συστημάτων και δικτύων με εργοδότη επιχείρηση που έχει έδρα την Γερμανία.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' ασφαλή ερμηνεία της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013 και σε ευθεία αντίθεση με την ΠΟΛ. 1047/12.2.2015 διευκρινιστική εγκύκλιο για την εφαρμογή της. Από κανένα σημείο της ως άνω διευκρινιστικής εγκυκλίου δεν προκύπτει ότι η φορολόγηση που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013 και αφορά μόνο εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει εγγράφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα. Ωστόσο η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ. Γ. Δ. Ε. με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΑΕΞ2015/11.9.2015 απάντηση στο από 24.9.2015 ερώτημα που υπέβαλε και δυνάμει αυτής του κοινοποιήθηκε το από 31.5.2016 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 που προσβάλλει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ασφαλή κρίνει ότι δεν υπάγεται στις ανωτέρω διατάξεις, επικαλούμενη διατάξεις όπως αυτές του άρθρου 59 παρ. 1 του Ν 4172/2013 περί των υπόχρεων σε παρακράτηση φόρου, αλλά και της ΠΟΛ. 1051/19.2.2015 που ορίζει τον τύπο και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών και υποστηρίζοντας ότι οι διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013 αφορούν μόνο εισόδημα ημεδαπής που αποκτάται βάσει συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.

Παρόλο που δεν εργάστηκε ως μισθωτός το έτος 2015, τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 4172/2013 και συνεπώς τα εισοδήματα που απέκτησε θα πρέπει να φορολογηθούν με βάση την κλίμακα φόρου των μισθωτών στην οποία ισχύει αφορολόγητο όριο 9.545 ευρώ.

2) Η προσβαλλόμενη πράξη έρχεται σε ευθεία αντίθεση προς το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δεδομένου του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου σε κάθε διοικητική ενέργεια.

3) Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 §1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 § 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους (άρθρο 25§1 Συντ.).

4) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 20 του Ν 4174/2013, 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 Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ότι 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 εκπτώσεις 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 τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν διατύπωσε επιφύλαξη κατά την υποβολή της με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τα στοιχεία που είχαν παρασχεθεί από τον προσφεύγοντα στην εν λόγω φορολογική δήλωση.

Επειδή, ο προσφεύγων, μετά την διαπίστωση ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση, περιέχει λάθος ή παράλειψη, δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (σχετ. ΠΟΛ. 1146/19.5.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ, ΠΟΛ. 1164/13.6.2014 Εγκύκλιος ΓΓΔΕ, ΠΟΛ. 1173/8.7.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ, ΠΟΛ. 1181/23.7.2014 Εγκύκλιος ΓΓΔΕ).

Επειδή επικουρικώς, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του 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) 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 η Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ. Γ. Δ. Ε. στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΑΕΞ2015/11.9.2015 (Εισόδημα βάσει έγγραφης σύμβασης παροχής υπηρεσιών όταν αυτό προέρχεται από την αλλοδαπή) έγγραφό της, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατόπιν σχετικού ερωτήματος του προσφεύγοντος, αναφέρει:
«Σας διαβιβάζουμε αντίγραφο του από 24.8.2015 σχετικού αιτήματος του [κ. ...] φορολογουμένου που υπάγεται στην αρμοδιότητά σας, με το οποίο ζητά την υπαγωγή του στις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013. Παρακαλούμε για τις κατ' αρμοδιότητά σας ενέργειες, δεδομένου ότι η υπηρεσία μας δεν υπεισέρχεται στα πραγματικά περιστατικά, αλλά είναι αρμόδια για την υποδοχή και απάντηση ερμηνευτικών ζητημάτων και σύνθετων ερωτημάτων (Π.Δ.111/2014).

Εν προκειμένω και για τη διευκόλυνση του έργου σας επισημαίνουμε τα ακόλουθα:
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.1051/19.2.2015), 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 έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα.»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015: Ποσό πληρωμής : 5.074,62 €.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε την 31/05/2016

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

MARTINH ANNA

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 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).