



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.09.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1461

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της με αριθμό πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην με αριθ. πρωτ. αίτησή του για απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την με αριθ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στην με αριθ. πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος για απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απερρίφθη η με αριθ. πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος για απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που παρείχε στον, βάσει της από με αριθ. σύμβασης μίσθωσης έργου, που σύναψε με τον για την κάλυψη αναγκών στο πλαίσιο υλοποίησης του χρηματοδοτούμενου έργου «REACT» (Refugee, Assistance, Collaboration, Thessaloniki) της Ύπατης Αρμοστείας του Ο.Η.Ε., του παρασχέθηκαν διευκρινίσεις ότι η δραστηριότητά του υπάγεται σε ΦΠΑ.

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

α) παρέχει εξαρτημένη εργασία στον, κατά τρόπο όμοιο με τους μισθωτούς και πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον Φ.Π.Α.,

β) δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του βάσει του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), καθόσον η υπηρεσία ουδέποτε τον ενημέρωσε για οποιαδήποτε έλλειψη στην αίτησή του και τα υποβληθέντα δικαιολογητικά,

γ) η προσβαλλόμενη πράξη φέρει αντιφατική και εσφαλμένη αιτιολογία.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: *«Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»*, στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι, *«1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση*

αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

Επειδή, περαιτέρω, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος - μέλος.

Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.....».

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται, ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

Επειδή, στην οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκείμενου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. 2. Εκτός από τα πρόσωπα της παραγράφου 1, θεωρείται επίσης ως υποκείμενο στον φόρο κάθε πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς τον αποκτώντα από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός του εδάφους της Κοινότητας.».

Στο άρθρο 10, ορίζεται ότι: «Η προϋπόθεση του άρθρου 9, παράγραφος 1, ότι η οικονομική δραστηριότητα ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από την φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε

άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη».

Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

Επειδή, με την ΑΥΟ Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Παροχή υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου με το Δημόσιο και παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών από δημοσιογράφους) ορίζεται ότι: «1. Η παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Δημόσιες Επιχειρήσεις και Δημόσιους Οργανισμούς, την ΕΡΤ1 και ΕΡΤ2, από τα φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 45 του ΝΔ 3323/1955, καθώς και η παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών από δημοσιογράφους, βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, οι οποίες δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης των προσώπων αυτών με τον εργοδότη τους αναφορικά με τους όρους παροχής των υπηρεσιών ή την καταβαλλόμενη αμοιβή και έχουν ως αποτέλεσμα την ευθύνη του εργοδότη, δεν υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας».

Επειδή, με την ΑΥΟ Σ.866/139/ΠΟΛ.74/10.3.1987 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Επέκταση εφαρμογής της απόφασής μας Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987 και σε άλλες κατηγορίες φυσικών προσώπων) ορίζεται ότι: «1. Η εφαρμογή της απόφασής μας Σ .800/129/ΠΟΛ. 68/4-3-1987 επεκτείνεται σε όλα τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες προς τα πρόσωπα που αναφέρονται στην απόφαση αυτή (Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες κ.λ.π.) βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, κατά την έννοια της εν λόγω απόφασης».

Επειδή, περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1176/1991 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Φόρος προστιθέμενης αξίας εργαζόμενοι με μίσθωση έργου στο δημόσιο), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις των ΑΥΟ Σ. 800/129/4.3.87 και Σ. 866/139/10.3.87 που κυρώθηκαν με το άρθρο 48 του Ν.1731/1987 ορίζεται ότι η παροχή υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα προς το Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ., έστω και με σύμβαση μίσθωσης έργου, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α., όταν από τη φύση της παροχής των υπηρεσιών αυτών προκύπτει ότι υπάρχουν δεσμοί εξάρτησης του παρέχοντος την υπηρεσία από τον εργοδότη του. 2. Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 1305/82 (ΦΕΚ 146/Α/9.12.82), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 1759/88 (ΦΕΚ 50Α/18.3.1988), τα φυσικά πρόσωπα, που προσλαμβάνονται από το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ., με σχέση μίσθωσης έργου, ασφαλίζονται υποχρεωτικά στο ΙΚΑ εφόσον εργάζονται με συνθήκες που απαντώνται στις μισθώσεις εργασίας. 3. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη δεσμών εξάρτησης μεταξύ των προσλαμβανόμενων με σχέση μίσθωσης έργου και του Δημοσίου ή των Ν.Π.Δ.Δ., θα εξετάζεται ο τρόπος άσκησης των καθηκόντων π.χ. εάν τα πρόσωπα αυτά εργάζονται

με συνθήκες όμοιες με το προσωπικό, που έχει προσληφθεί με σχέση μίσθωσης εργασίας. Η ύπαρξη δε υποχρέωσης ασφάλισης στο ΙΚΑ κατά την ανωτέρω παράγραφο 2 καταδεικνύει την ύπαρξη δεσμών εξάρτησης μεταξύ των εργαζομένων και των εργοδοτών».

Επειδή, περαιτέρω με την ΕΔΥΟ Σ.1166/182/ΠΟΛ.116/6.4.1987 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Συμβάσεις μίσθωσης έργου που δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης. - Διευκρινίσεις επί των αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987 και Σ.866/139/ΠΟΛ.74/10.3.1987), διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987 και Σ.866/139/ΠΟΛ.74/10.3.1987, που θα κυρωθούν με νόμο, ορίστηκε ότι δεν υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας: α) Η παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες, Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Δημόσιες Επιχειρήσεις και Δημόσιους Οργανισμούς, την ΕΡΤ1 και ΕΡΤ2 από φυσικά πρόσωπα, τόσο αυτά που εμπίπτουν στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 45 του ΝΔ 3323/1955, δηλαδή γιατρούς, δικηγόρους, αρχιτέκτονες, μηχανικούς, τοπογράφους, συγγραφείς, οικονομολόγους κ.λπ. (απόφαση Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987), όσο και αυτά που δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις του ΝΔ 3323/1955, όπως είναι π.χ. οι καθαρίστριες, οι δακτυλογράφοι κ.λπ. (απόφαση Σ.866/139/ΠΟΛ.74/10.3.1987). β) Η παροχή υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών από δημοσιογράφους (απόφαση Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987). 2. Κατά τη ρητή διατύπωση των ανωτέρω αποφάσεων, η μη υπαγωγή στο φόρο προστιθέμενης αξίας της παροχής των υπηρεσιών των ανωτέρω προσώπων τελεί υπό την απαραίτητη προϋπόθεση, ότι τα ανωτέρω πρόσωπα παρέχουν τις υπηρεσίες τους βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου οι οποίες, κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας»: α) δημιουργούν δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και β) συνεπάγονται την ευθύνη του εργοδότη. Πότε συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές είναι θέμα που πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση αυτοτελώς. 3. Διευκρινίζουμε, ότι στην έννοια της πιο πάνω διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.1642/1986 υπάγονται και συνεπώς εμπίπτουν στη ρύθμιση των προαναφερόμενων αποφάσεων, τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με τους εργοδότες τους (Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες κ.λπ.) με σχέση μίσθωσης έργου και παρέχουν υπηρεσίες που προσιδιάζουν με αυτές που παρέχονται από τους υπαλλήλους. Στην κατηγορία των προσώπων αυτών ανήκουν π.χ. οι οικονομολόγοι, οι προγραμματιστές, οι αναλυτές, οι ειδικοί σύμβουλοι Υπουργείων, οι δακτυλογράφοι, οι μεταφραστές, οι καθαρίστριες και άλλα πρόσωπα. 4. Αντίθετα, δεν υπάγονται στη ρύθμιση των πιο πάνω αποφάσεων:

- Οι εργολάβοι που έχουν αναλάβει, βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, την κατασκευή έργων του Δημοσίου, των Δήμων και Κοινοτήτων, των ΝΠΔΔ κ.λπ.
- Τα πρόσωπα που εκπονούν τις μελέτες των πιο πάνω έργων,
- Τα πρόσωπα που αναλαμβάνουν με σχέση μίσθωσης έργου την ενέργεια μεταφορών γενικά, του Δημοσίου, των Δήμων και Κοινοτήτων, των ΝΠΔΔ κ.λπ. και
- Οι εταιρείες, οποιασδήποτε νομικής μορφής».

Επειδή, ακολούθως με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1005510 ΕΞ 13.01.2016 της ΓΓΔΕ με θέμα (Υπαγωγή ή μη σε Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης έργου) σε απάντηση σχετικού ερωτήματος ως προς Ίδρυμα, το οποίο είναι Ν.Π.Ι.Δ. της Γενικής Κυβέρνησης εποπτευόμενο από Υπουργείο, και απασχολεί μεγάλο αριθμό συμβασιούχων με συμβάσεις μίσθωσης έργου στα πλαίσια υλοποίησης προγραμμάτων (Ε.Σ.Π.Α., Εθνικών Πόρων και προγραμμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), σχετικά με το εάν οι υπηρεσίες των ανωτέρω συμβασιούχων με μίσθωση έργου υπάγονται σε Φ.Π.Α. διευκρινίστηκε ότι: «5. Σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. Σ.800/129/ΠΟΛ. 68/04.03.1987 και Σ.866/139/ΠΟΛ. 74/10.03.1987 καθώς και την εγκύκλιο ΕΔΥΟ Σ.1166/182/ΠΟΛ. 116/06.04.1987, η παροχή υπηρεσιών βάσει συμβάσεων μίσθωσης έργου, από φυσικά πρόσωπα προς το Δημόσιο, τους Δήμους, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν υπάγεται στο Φ.Π.Α. υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι η υπηρεσία παρέχεται με τρόπο που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του εργοδότη του. Προκειμένου να θεωρηθεί ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης, μεταξύ εργαζόμενου και εργοδότη, πρέπει να διαπιστωθεί ότι συντρέχουν αθροιστικά τουλάχιστον οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο,
- να εκτελείται σύμφωνα με τις οδηγίες, τις εντολές, και την εποπτεία του εργοδότη,
- την ευθύνη για το αποτέλεσμα της εργασίας να την έχει ο εργοδότης,
- να υπάρχει διαρκής απασχόληση και φυσική παρουσία του παρέχοντος την υπηρεσία στους χώρους του εργοδότη,
- η αμοιβή να καταβάλλεται περιοδικά (π.χ. μηνιαία).

6. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο..... του άρθρου του Ν...../..... (ΦΕΚ Α'), το ..., έχει κοινωνική και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και συνεπώς εντάσσεται στο ρυθμιστικό πεδίο των ΑΥΟ που αναφέρονται στο σημείο 5.

7. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για τη διαπίστωση του κατά πόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, εμπίπτει στην αρμοδιότητα της εκάστοτε Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο κάθε συμβασιούχος με μίσθωση έργου».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 28/2005 απόφαση της Ολομέλειας Αρείου Πάγου, «οπωσδήποτε το δικαίωμα του εργοδότη να δίνει εντολές και οδηγίες ως προς τον τρόπο, τον τόπο και τον χρόνο παροχής της εργασίας και να ελέγχει την συμμόρφωση του εργαζόμενου προς αυτές, καθώς και η έκταση των αντίστοιχων υποχρεώσεων του τελευταίου, αποτελούν ενδεικτικά στοιχεία της υπάρξεως εξαρτήσεως, η οποία όμως δεν εξαρτάται μόνον από το αν συντρέχουν όλα ή τα περισσότερα από τα στοιχεία αυτά. Διότι εκείνο που διακρίνει την εξαρτημένη εργασία από την ανεξάρτητη δεν είναι το ποσοτικό στοιχείο, δηλαδή η σώρευση περισσότερων ενδείξεων δεσμεύσεως και εξαρτήσεως, αλλά το ποιοτικό, δηλαδή η ιδιαίτερη ποιότητα της δεσμεύσεως και εξαρτήσεως, η οποία έχει για τον υποβαλλόμενο σε αυτή εργαζόμενο συνέπειες που καθιστούν απαραίτητη την ιδιαίτερη ρύθμιση της σχέσεώς του με τον εργοδότη και δικαιολογούν την ειδική προστασία του από το εργατικό δίκαιο. Το ποιοτικό αυτό στοιχείο συνάγεται από την εκτίμηση των

όρων και εν γένει συνθηκών παροχής της εργασίας και διαφέρει κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος και την φύση της εργασίας, συνδυαζόμενο δε με τις υφιστάμενες ενδείξεις εξαρτήσεως, παρέχει ασφαλέστερο κριτήριο για την διάκριση της εξαρτημένης εργασίας από την ανεξάρτητη.».

Επειδή, ο χαρακτηρισμός μιας σχέσης ως σύμβασης έργου ή εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας, ορισμένου ή αορίστου χρόνου, **δεν εξαρτάται από το χαρακτηρισμό που δίνουν σ' αυτήν οι δικαιοπρακτούντες ή ο νόμος, διότι ο χαρακτηρισμός αυτός, ως κατ' εξοχήν έργο της δικαιοδοτικής λειτουργίας**, όπως οριοθετείται από τις διατάξεις των άρθρων 26 § 3 και 87 § 2 του Συντάγματος, ανήκει στο δικαστήριο, το οποίο, αξιολογώντας τα πραγματικά περιστατικά που εκτίθενται στο δικόγραφο της αγωγής και εφόσον στη συνέχεια προκύψουν και κατά την αποδεικτική διαδικασία, προσδίδει τον ακριβή (ορθό) νομικό χαρακτηρισμό στην σύμβαση, κρίση η οποία στην συνέχεια ελέγχεται αναιρετικά στα πλαίσια της διάταξης του άρθρου 559 αριθ. 1 ΚΠολΔ (βλ. ΟΛΑΠ 6/2001, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Στο ίδιο πνεύμα κινείται και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με το οποίο ο χαρακτήρας της εργασίας ως εξαρτημένης κρίνεται, ενόψει των συγκεκριμένων συνθηκών κάθε περίπτωσης, μεταξύ άλλων και από το εάν αυτός που προσφέρει την εργασία του, ανεξάρτητα από τον τρόπο αμοιβής του, τελεί, κατά την εκτέλεσή της, υπό την καθοδήγηση και επιτήρηση του εργοδότη, οπότε η εργασία θεωρείται εξαρτημένη, ή εάν, αντιθέτως, διατηρεί ελευθερία ενεργειών, οπότε η εργασία δεν είναι εξαρτημένη (ΣΤΕ 2346 και 2347/2015).

Επειδή, βάσει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, οι απαλλαγές που προβλέπονται εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών,

καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, μόνο η αποτελούσα τύπο αιτιολογία, δηλαδή η επιβαλλόμενη ρητώς από το νόμο αιτιολογία, πρέπει να αναφέρεται στο σώμα της πράξης, ενώ η επιβαλλόμενη από τη φύση της πράξης αιτιολογία, μη αποτελούσα τύπο, μπορεί και να μην αναφέρεται στο σώμα της πράξης, αλλά να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ Ολομ. 3836/1997, ΔΕφΠειρ 1318/1999 ΔΔικ 2000/381).

Επειδή, από το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., ορίζεται ποια πρόσωπα θεωρούνται «υποκείμενα» στο ΦΠΑ και ποιες πράξεις είναι εκτός πεδίου ΦΠΑ (εξαιρούμενες), και προκύπτουν τα συστατικά στοιχεία της ιδιότητας του υποκειμένου στο φόρο, (σχετ. άρθρα 9 και 10 της Οδηγίας). Οι προϋποθέσεις δε, για να θεωρείται κάποιος υποκείμενος στο ΦΠΑ είναι οι ακόλουθες: α) να ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, β) να ενεργεί ανεξάρτητα και όχι να παρέχει εξαρτημένη εργασία, γ) να είναι φυσικό πρόσωπο, ή νομικό πρόσωπο, ή ένωση προσώπων, δ) δεν ενδιαφέρει ο σκοπός που επιδιώκεται (κερδοσκοπικός ή μη), ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (ύπαρξη κέρδους ή ζημιάς) και ε) δε λαμβάνεται υπόψη η εγκατάσταση, για να κριθεί αν κάποιος είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ ή όχι. Σύμφωνα δε με τη νομολογία του ΔΕΕ, η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας από τους «υποκείμενους» στο φόρο γίνεται κατά τρόπο ανεξάρτητο, σε αντίθεση με τους εργαζόμενους, οι οποίοι διατελούν σε σχέση ιεραρχικής εξάρτησης. Συνεπώς είναι υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις που διενεργούν. (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 14 Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, σκέψη 10 FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψεις 35 έως 37, καθώς και Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψεις 103 έως 107).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρέχει εξαρτημένη εργασία στον κατά τρόπο όμοιο με τους μισθωτούς και πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον Φ.Π.Α..

Επειδή, δεν προκύπτει με σαφήνεια από κανέναν όρο της προσκομισθείσας σύμβασης η διαρκής απασχόληση και φυσική παρουσία του προσφεύγοντος και παρέχοντος την υπηρεσία στους χώρους εργασίας του με συγκεκριμένο ωράριο καθημερινά, ούτως ώστε η σχέση που συνδέει τον προσφεύγοντα με τον «να προσιδιάζει με εκείνη της σχέσης εξαρτημένης εργασίας, ανεξάρτητα από την τυπική μορφή της σύμβασης που έχει καταρτισθεί» (ΣτΕ 3875/1995). Στο σώμα δε της σύμβασης ορίζεται ότι «1. Το αντικείμενο απασχόλησης αφορά την παροχή μεταφραστικών υπηρεσιών στους υπαλλήλους του ως αναφερόμενου προγράμματος (έργο

«REACT» της Ύπατης Αρμοστείας του Ο.Η.Ε. με τον) και στις ωφελούμενες οικογένειες προσφύγων. 2.1. Η διάρκεια της σύμβασης με τον/την Ανάδοχο αφορά στο χρονικό διάστημα από 08/03/2019 έως και 31/12/2019, οπότε λύεται αυτοδικαίως χωρίς καμία προειδοποίηση της Αναθέτουσας Αρχής. 2.2. Συμφωνείται ρητά ότι η παρούσα σύμβαση τερματίζεται με την ολοκλήρωση, παράδοση και παραλαβή του συμπεφωνημένου έργου, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας, χωρίς την καταβολή στον Ανάδοχο οποιασδήποτε αποζημίωσης ή άλλης παροχής που απορρέει από σχέση εξαρτημένης εργασίας. ... 3.4. Η πληρωμή του/της Αναδόχου θα γίνεται τμηματικά, με την πλήρη και προσήκουσα εκτέλεση κάθε μέρους του έργου, με την προσκόμιση των νόμιμων παραστατικών, με βάση τις πραγματοποιηθείσες υπηρεσίες και το μέρος του έργου που θα πιστοποιείται ότι πραγματοποιήθηκε πλήρως και προσηκόντως από το αρμόδιο τμήμα του 4. Το έργο θα παρέχεται εντός των ορίων του, σε ώρες που συναρτώνται με τις κατά περίπτωση ανάγκες του χρηματοδοτούμενου Έργου και όχι υποχρεωτικά με το ωράριο εργασίας του προσωπικού της Αναθέτουσας Αρχής. ... 7. Η παρούσα σύμβαση χαρακτηρίζεται ως σύμβαση μίσθωσης έργου και δεν δημιουργεί σύμβαση εξαρτημένης εργασίας μεταξύ της Αναθέτουσας Αρχής και του/της αναδόχου, ο/η οποίος/α δεν καθίσταται υπάλληλός της, καθώς το ανατιθέμενο έργο δεν ανάγεται στο συνήθη κύκλο καθηκόντων του προσωπικού του, αλλά παραμένει σε όλη τη διάρκεια ισχύος της παρούσας σύμβασης ελεύθερος επαγγελματίας.». Από τη διατύπωση των όρων αυτών, επομένως, δε διαφαίνεται η ύπαρξη συγκεκριμένου ωραρίου και εργασιακής σχέσης εν γένει, στοιχείων απαραίτητων για την υλοποίηση αποκλειστικά και μόνο του ως άνω τοπικού Προγράμματος.

Επειδή, στην ανωτέρω σύμβαση αναλυτικώς ορίζεται ότι η διάρκεια της σύμβασης και της εργασιακής του σχέσης είναι συγκεκριμένη. Η αμοιβή του προσφεύγοντος δε διακρίνεται από συγκεκριμένη περιοδικότητα (π.χ. μηνιαία, τριμηνιαία, κλπ.). Αντίθετα, με τη χρήση του όρου «τμηματικά» ως προς την αμοιβή του, αναδεικνύεται η τμηματική καταβολή της αμοιβής ανάλογα με το μέρος του έργου που θα πιστοποιείται ότι πραγματοποιήθηκε πλήρως και προσηκόντως από το αρμόδιο τμήμα του Τέλος, ρητώς διευκρινίζεται ότι πρόκειται για σύμβαση μίσθωσης έργου και όχι για σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία, που να αποδεικνύουν, τους ισχυρισμούς του, ήτοι καταβολές χρημάτων, αντίγραφα μισθολογικών καταστάσεων, επίσημα προγράμματα εργασίας κ.λ.π. Περαιτέρω δε, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για τη διαπίστωση του κατά πόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής, είναι θέμα πραγματικό και εμπίπτει στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, που υπάρχει ο προσφεύγων.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι, εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447 /2012, 3382/2010).

Εξάλλου, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν έλαβε διοικητική ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων του, δεν προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, συνεπώς δεν απαιτείτο εκ μέρους της, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου ή κλήσης προς ακρόαση στον προσφεύγοντα, ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός του απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Σε κάθε περίπτωση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναπτύχθηκαν όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, οι οποίοι αξιολογήθηκαν κατά την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.