



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 11/02/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **353**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **15-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του «. . του .» - **ΑΦΜ** ., με διεύθυνση κατοικίας στις . του Ν. Ροδόπης, επί της οδού . αριθ. .. - Τ.Κ., κατά της με αριθμό **αριθ. πρωτ. ../25-09-2018** απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, περί απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ. ../12-09-2018 αίτησης του προσφεύγοντος, με την οποία αιτήθηκε έγκριση για χορήγηση απαλλαγής από το ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων της παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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 την υπ' αριθμ. πρωτ. ../25-09-2018 απόφαση του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, απέρριψε την υπ' αριθμ. πρωτ. ../12-09-2018 αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία αιτήθηκε έγκριση για χορήγηση απαλλαγής από το ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων της παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000, λόγω της μη πλήρωσης των απαιτούμενων, εκ της ως άνω διάταξης, προϋποθέσεων.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη απόφαση προέκυψε λόγω της διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή, με βάση το περιεχόμενο και τους όρους της σύμβασης που υπέγραψε ο προσφεύγων με την εταιρία «...», στα πλαίσια υλοποίησης του τοπικού προγράμματος CLLD – LEADER Περιφερειακών Ενοτήτων Ροδόπης και Ξάνθης, ότι δεν δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης, μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, στο βαθμό που απαιτείται, ώστε να εμπίπτει στην εξαίρεση του τελευταίου εδαφίου της παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ../15-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενος ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κομοτηνής, διότι απεφάνθη αυθαίρετα ότι δεν προκύπτει από αυτή ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου στο βαθμό που απαιτείται, ώστε να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα ποιες είναι οι προϋποθέσεις που δεν πληροί η σύμβαση αυτή, ώστε να αιτιολογείται η απόρριψη του αιτήματος του, παρ' όλο που οι προϋποθέσεις αυτές ορίζονται ρητά στις Α.Υ.Ο. Σ.800/129/ΠΟΛ.68/1987 & Σ.866/139/ΠΟΛ.74/1987 καθώς και σε σχετικές διευκρινιστικές εγκυκλίους που εκδόθηκαν. Οι ως άνω προϋποθέσεις, βάσει της από 02-04-2018 σύμβασης του, αποδεικνύεται ότι πληρούνται όλες στην περίπτωση του.
- 2) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης ως αναιτιολόγητη, γενική και αόριστη κατά την πραγματική της βάση.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις Α.Υ.Ο. Σ.800/129/ΠΟΛ.68/1987 και Σ.866/139/ ΠΟΛ. 74/1987 για χορήγηση έγκρισης απαλλαγής και περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή περαιτέρω στην παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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/ΕΚ** 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 υποκειμένου 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 εμπíπτουν 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 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.λ.π. (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 εκπονοούν 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.λ.π. 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 κοινωφελή 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, «από τον συνδυασμό των διατάξεων 648,649,651,653 του Αστικού Κώδικα και 6 Α.Ν. 765/1943, που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 38 του Εισαγ. Νόμου Α. Κ., προκύπτει ότι: σύμβαση μισθώσεως παροχής εξαρτημένης εργασίας επί της οποίας και μόνο εφαρμόζονται οι διατάξεις της Εργατικής νομοθεσίας υπάρχει όταν κατά τους όρους της σχετικής συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών (εργοδότης-μισθωτός) υποχρεούται ο μισθωτός να παρέχει την εργασία του αυτοπροσώπως στον εργοδότη για ορισμένο ή αόριστο χρόνο έναντι καταβολής μισθού, ανεξαρτήτως του τρόπου καθορισμού-προσδιορισμού και καταβολής αυτού χωρίς περαιτέρω ευθύνη αυτού (μισθωτού) για την επίτευξη ορισμένου δια αυτής αποτελέσματος, υποκείμενος κατά την εκτέλεσή της σε νομική και προσωπική εξάρτηση έναντι του εργοδότη, η οποία εκδηλώνεται με το

δικαίωμα του τελευταίου να καθορίζει τον τόπο, τον χρόνο, τον τρόπο και την έκταση της παροχής της, μέσα στα νόμιμα ή συμβατικά πλαίσια, κατά τρόπο δεσμευτικό για τον μισθωτό, δίνοντας σ' αυτόν τις αναγκαίες για τον σκοπό αυτό εντολές και οδηγίες τις οποίες είναι υποχρεωμένος να ακολουθεί και εκτελεί, ως και με το δικαίωμα να ασκεί εποπτεία και έλεγχο για τη διαπίστωση συμμορφώσεως του μισθωτού προς αυτές και της επιμέρους εν γένει εκτέλεσης της εργασίας που του ανατέθηκε.

Κύριος λοιπόν σκοπός της συμβάσεως εξηρημένης εργασίας είναι η παροχή εργασίας αυτή καθ' αυτή και σ' αυτή καθ' αυτή αποβλέπουν οι συμβαλλόμενοι (ΟΛ.ΑΠ 19/1987 – ΑΠ 278/1989 -ΑΠ 602/1988 – ΑΠ 333/1988 – ΑΠ 122/1987 ΑΠ 740/1984 – ΑΠ 1396/1982 ΑΠ 827/1982 – ΑΠ 882/1982 – ΑΠ 646/1982 – ΑΠ 460/1986 – ΑΠ 1858/1988 – ΑΠ 526/1971 – ΑΠ 74/1979 – ΑΠ 329/1990 – ΑΠ 1365/1990 – ΑΠ 706/1990 – ΑΠ 1822/1990 – ΑΠ 1984/1990 – ΑΠ 1871/1988 – ΑΠ 355/1990 – ΑΠ 1898/1987 – ΑΠ 767/1987 – ΑΠ 473/1994 κ.λ.π.). (<https://www.aftodioikisi.gr/ergasiaka-ypallilwn-ota/pote-mia-simvasi-metaxi-ergodoti-kai-ergazomenou-xarakterizetai-os-sxesi-exartisis>).

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 εργαζομένου 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 ανααιρετικά 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 η έννοια του υποκειμένου στο ΦΠΑ, είναι ευρύτερη από την έννοια του επιτηδευματία, δεδομένου ότι εκτός από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, περιλαμβάνονται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (σχετ. εγκ. 10/1987).

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, «η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» καθορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ειδικότερα δε εκείνες που συνεπάγονται την εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 33· της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 36, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 16)», «συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έννοια «εκμετάλλευση», κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος περί ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από το οικείο αγαθό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 38, καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz, EU:C:2007:789, σκέψη 18)», «επιπλέον, κατά το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών», **«ωστόσο, η βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία και, επομένως, η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «ex epaχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτωση 1, της οδηγίας 2006/112, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη (αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14· της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39, καθώς και της 6ης Οκτωβρίου 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 19),» (βλ. C-263/15, σκέψεις 23, 24, 25 και 26).**

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παραγρ. 1 εδ. β του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) (Ν.2859/2000), δεν θεωρείται ότι ασκούν ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα και επομένως δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή απεφάνθη αυθαίρετα ότι δεν δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης μεταξύ εργοδότη και εργαζομένου στο βαθμό που απαιτείται, ώστε να εμπίπτει στην εξαίρεση του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή εν προκειμένω 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 της «συμβαλλόμενης εταιρείας» με συγκεκριμένο ωράριο καθημερινά, ούτως ώστε η σχέση που συνδέει τον προσφεύγοντα με την εταιρεία «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 «ο αντισυμβαλλόμενος αναλαμβάνει ως Διευθυντής Αγροτικού Τομέα της εταιρείας και γεωπόνος, την παροχή υπηρεσιών της ειδικότητας του, αποκλειστικά και μόνο κατά την υλοποίηση του τοπικού Προγράμματος CLLD-LEADER Περιφερειακών Ενοτήτων Ροδόπης και Ξάνθης, που διαχειρίζεται και υλοποιεί η Εταιρεία». Από τη διατύπωση του όρου αυτού, 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. Τουναντίον δε, στο άρθρο 4 της ως άνω σύμβασης, ορίζεται ότι «ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνείται να υλοποιήσει **το έργο που αναλαμβάνει με την παρούσα σύμβαση.... Απαγορεύεται στον αντισυμβαλλόμενο ..ή να εκτελέσει έργο... Ο αντισυμβαλλόμενος απαγορεύεται να υποκατασταθεί κατά την **εκτέλεση του έργου.... για την εκπλήρωση του έργου...****», ώστε να μην προκύπτει ξεκάθαρα ο χαρακτηρισμός της υπό κρίση σχέσης ως σύμβασης έργου ή εξαρτημένης εργασίας.

Επειδή στην εν λόγω σύμβαση δε γίνεται αναφορά για εκτέλεση καθηκόντων με βάση τις οδηγίες, τις εντολές και την εποπτεία της εργοδότης εταιρείας, αλλά για παροχή υπηρεσιών «ακολουθώντας τις αποφάσεις και τις οδηγίες»: α) της Επιτροπής Διαχείρισης Προγράμματος CLLD-LEADER (Ε.Δ.Π CLLD – LEADER) Περιφερειακών Ενοτήτων Ροδόπης και Ξάνθης, β) του Διοικητικού Συμβουλίου της Εταιρείας, γ) της Περιφέρειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και δ) του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Καταδεικνύεται, έτσι, μια ελευθερία ενεργειών για τον παρέχοντα υπηρεσίες –προσφεύγοντα, σε συγκεκριμένα μεν πλαίσια, όχι όμως τόσο στενά και αποκλειστικά σε σχέση με την «. .», ώστε να οδηγεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί σχέσης ιεραρχικής εξάρτησης μεταξύ της τελευταίας και του προσφεύγοντος.

Επειδή, βάσει της ως άνω σύμβασης, η αμοιβή τους προσφεύγοντος δε διακρίνεται από συγκεκριμένη περιοδικότητα (π.χ. μηνιαία, τριμηνιαία, κλπ.). Αντίθετα, παρά τη χρήση του όρου «περιοδικά» ως προς την αμοιβή του, από κανένα σημείο του σώματος της σύμβασης δεν προκύπτει η περιοδικότητα αυτή, αλλά αναδεικνύεται περισσότερο η τμηματική καταβολή της αμοιβής ανάλογα «με την εξέλιξη του έργου ... και σε κάθε περίπτωση ανάλογα με τη ροή χρηματοδότησης της Εταιρείας από τις πιστώσεις του τοπικού Προγράμματος CLLD – LEADER Περιφερειακών Ενοτήτων Ροδόπης και Ξάνθης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων». Ακολουθώντας, στη σύμβαση «ρητά συμφωνείται ότι η Εταιρεία δεν καθίσταται υπερέμερη και δεν έχει καμία υποχρέωση τόκων σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής της αμοιβής του Αντισυμβαλλόμενου εξαιτίας μη έγκαιρης χρηματοδότησης της Εταιρείας στο πλαίσιο της σύμβασής της με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων».

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία, που να αποδεικνύουν, τους ισχυρισμούς του, ήτοι καταβολές χρημάτων, αντίγραφα μισθολογικών καταστάσεων 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 υπάγεται ο προσφεύγων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω, η απόρριψη της χορήγησης Απαλλαγής από το ΦΠΑ, βάσει της υπ' αριθμ **../25-09-2018** απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής **ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή**, με βάση το περιεχόμενο και τους όρους της σύμβασης που υπέγραψε ο προσφεύγων με την εταιρία «. .- . . .», **ότι δεν δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης, μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου, στο βαθμό που απαιτείται, ώστε να εμπίπτει στην εξαίρεση του τελευταίου εδαφίου της παρ 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000**, αλλά αντιθέτως ότι ο προσφεύγων ενεργεί με βάση τα οριζόμενα στη σύμβαση ανεξάρτητα, ως προς το σκέλος της παροχής των υπηρεσιών της ειδικότητάς του, με αντικείμενο την υλοποίηση του προγράμματος, κατάσταση που προσιδιάζει σε σύμβαση μίσθωσης έργου.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **15/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του .» - **ΑΦΜ** ..

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

**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.