



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22 / 02 / 2018

Αριθμός Απόφασης **1495**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604566-7

e-mail : yee@mofadm.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).
 - β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
 - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
Την από **25/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στο Ηράκλειο Κρήτης, επί της οδού, τ.κ 71409, κατά της με αριθ. /**22-09-2017 αρνητικής απάντησης** της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, επί της υπ' αριθμ. /21-06-2017 αίτησης του, με την οποία διατύπωσε **επιφύλαξη** για την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους **2016**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **25/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της

απάντησης έγινε στις 28/09/2017, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε μέσω taxisnet την υπ' αριθ. /21-06-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 **με επιφύλαξη**, την οποία διατύπωσε στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ. /21-06-2017 **αίτημά του**, με το οποίο ζήτησε να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου **12 § 2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**, καθόσον υφίσταται σύμβαση έργου με ένα μόνο εργοδότη, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου, δεδομένου ότι πληρούσε όλες τις σχετικές προϋποθέσεις, ήτοι: Δεν διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του και δεν είχε την εμπορική ιδιότητα, ούτε κατά την περίοδο της σύμβασης απέκτησε εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Η ΔΟΥ Ηρακλείου, απέρριψε την ανωτέρω επιφύλαξη, με το υπ' αριθμ. /22-09-2017 έγγραφό της, με την αιτιολογία ότι «ο εργοδότης είναι στην αλλοδαπή, στερείται ελληνικού ΑΦΜ, με φορολογική κατοικία - μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή και δεν προκύπτει υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά την καταβολή αμοιβών ούτε και αποστολή αρχείου βεβαιώσεων ανεξάρτητα εάν η παροχή υπηρεσιών γίνεται στην ημεδαπή», εφαρμόζοντας τις τότε θέσεις της διοίκησης, όπως αποτυπώνονταν στο υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΑ 1054130ΕΞ2016/04-04-2016 έγγραφο της Δ/σης Άμεσης Φορολογίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω αρνητικής απάντησης, προβάλλοντας ότι από το νόμο δεν γίνεται ουδεμία διάκριση του τόπου φορολογικής κατοικίας του εργοδότη, ειδικά όταν αυτός είναι φορολογικός κάτοικος φορολογικά συνεργάσιμης χώρας και μάλιστα κράτους – μέλους της Ε.Ε, ενόψει και της ερμηνείας που δόθηκε από την ΑΑΔΕ με την ΠΟΛ. 1109/2017.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **20** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «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 για το οποίο 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 ό,τι 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. 3) ...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **12§2** του **ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) ..., στ) βάσει εγγράφων 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 με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1109/20-07-2017 εγκύκλιο** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε ότι: «Από την γραμματική διατύπωση των ως άνω διατάξεων δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενοι που ορίζει η περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία) πρέπει να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ιδιώτες).

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ.1029/15-02-2018 εγκύκλιο** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία εκδόθηκε συνεπεία ερωτημάτων αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 § 2 περ. στ' 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, διευκρινίστηκε ότι: «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 στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων στις 14/11/2016 έκανε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης με έδρα την κατοικία του επί της οδού στο Ηράκλειο Κρήτης, δεδομένου ότι με βάση την από 12/08/2016 σύμβαση έργου με την αλλοδαπή κυπριακή επιχείρηση «.....», είχε αναλάβει την εκτέλεση έργου ανάπτυξης λογισμικού, από την εκτέλεση του οποίου κατά το φορολ. έτος 2016 απέκτησε εισόδημα ποσού 9.800€, μετά δε την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που κατέβαλε μέσα στη χρήση ποσού 1.035,54€, απέμεινε καθαρό ποσό κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού 8.764,46€. Το ποσό αυτό σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1029/2018 εγκύκλιο** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εφόσον τηρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις, φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου **12§2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013** σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου **15§1** του ίδιου νόμου, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τα αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα έχουν φορολογική κατοικία στην αλλοδαπή όπως εν προκειμένω.

Κατόπιν των ως άνω προεκτεθέντων,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **αποδοχή** της από **25/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στο Ηράκλειο Κρήτης, επί της οδού, τ.κ 71409, και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, εφόσον τηρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου **12§2** περ. **στ'** του **ν. 4172/2013**, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

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.