



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/07/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 1362

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 από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με ΑΦΜ κατοίκου επί της οδού - Τ.Κ., κατά της με αριθμ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν υποβολής της με αριθμ. δήλωσης δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 16-05-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ..... 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 -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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:

Η προσφεύγουσα παρείχε τις υπηρεσίες της, ως διπλωματούχος μηχανικός, στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», βάσει σύμβασης ανεξάρτητης υπηρεσίας μέχρι τις 23/04/2013, οπότε η τελευταία κατήγγειλε την σύμβασή της. Κατόπιν η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμ. 2013 αγωγή κατά την ειδική διαδικασία των εργατικών διαφορών (άρθρο 663 επ. του ΚΠολΔ), με την οποία ζήτησε πέραν της καταβολής των δεδουλευμένων αποδοχών της από το Νοέμβριο του 2012 να της αναγνωρισθεί, ότι το είδος της σχέσης που τη συνέδεε με την εταιρία ήταν αυτό της σύμβασης εξαρτημένης εργασίας και να υποχρεωθεί η τελευταία να καταβάλλει τόκους υπερημερίας των δεδουλευμένων μισθών των μηνών Ιανουαρίου έως Απριλίου 2013 που καταβλήθηκαν καθυστερημένα, τις ασφαλιστικές της εισφορές, αποζημίωση απόλυσης, επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα, καθώς και τις αποδοχές και επιδόματα αδείας, και συνολικά το ποσό των 13.916,95 €, νομιμοτόκως. Με την αριθ. /2014 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης σε πρώτο βαθμό, και με την αριθμ. /2017 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, κατόπιν άσκησης έφεσης εκ μέρους της εργοδότης εταιρίας, αναγνωρίστηκε ότι η προσφεύγουσα συνδεόταν με την εταιρία «.....», με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου, υποχρεώνοντας την εταιρία να καταβάλει στην προσφεύγουσα το ποσό των 12.020,01 €.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ. /..... -2017 ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με επιφύλαξη, στην οποία συμπεριέλαβε εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (όπως αυτά δηλώθηκαν από την εργοδότης εταιρία) ύψους 12.020,03 € και τόκους ημεδαπής ύψους 2.344,79 € και παρακρατηθέντες φόρους ύψους 2.404,01€ και 351,72 €, αντίστοιχα. Η ανωτέρω επιφύλαξη που διατύπωσε με την υποβληθείσα δήλωσή της δεν έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατ' ακολουθία προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 511,72 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η τροποποίηση της με αριθμ. ειδοποίησης -2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ως προς το σκέλος της φορολόγησης του ποσού που έλαβε από την εταιρία «.....», ως μισθωτής εργασίας, σε εκτέλεση της με αριθμ. /2017 δικαστικής απόφασης που αφορά τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές, καθώς και την αποζημίωση απόλυσης, τις ασφαλιστικές εισφορές και τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων, Πάσχα και αδείας προηγούμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1064/12-04-2017**, με την οποία προβλέπεται η εφαρμοστέα διαδικασία σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων, ορίζεται στο άρθρο 3 αυτής, ότι : « Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της προσφεύγουσας μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η με αριθμ. /2017 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα, σύναψε την από 01/04/2008 προφορική σύμβαση με την ανώνυμη τεχνική εμπορική βιομηχανική εταιρία, η οποία δραστηριοποιείται στο χώρο των ιδιωτικών τεχνικών έργων και ειδικών κατασκευών, προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες της, ως διπλωματούχος πολιτικός μηχανικός στην εκτέλεση των έργων που η εταιρία είχε αναλάβει. Για τις υπηρεσίες αυτές αμοιβόταν από την εργοδότη εταιρία κάθε μήνα, εκδίδοντας αποδείξεις υπηρεσιών άλλοτε προς την ως άνω εταιρία και άλλοτε προς την ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», την οποία εκπροσωπούσαν τα ίδια πρόσωπα που εκπροσωπούσαν και την εργοδότη εταιρία, κατά τις υποδείξεις αυτής. Η εταιρία, εκτός από τον παρακρατούμενο φόρο και τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, κατέβαλε επιπλέον στην προσφεύγουσα το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που όφειλε η ίδια να καταβάλλει στον ασφαλιστικό της φορέα, ήτοι στο Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε., καθώς και τα επιδόματα εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα, τουλάχιστον μέχρι και το έτος 2009, όπως προκύπτει και από το συνολικό ποσό των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εξέδιδε κάθε έτος η προσφεύγουσα προς τις δύο εταιρίες. Επιπλέον, από την πρόσληψή της, η προσφεύγουσα απασχολήθηκε τόσο στα γραφεία της εταιρίας, στην οδό, όσο και στα εργοτάξια αυτής, σε έργα που εκτελούσε η τεχνική εταιρία. Κατά την εκτέλεση της εργασίας της, η προσφεύγουσα τελούσε υπό τις οδηγίες της εργοδότης εταιρίας, έχοντας καθημερινή επικοινωνία με τους νόμιμους εκπροσώπους αυτής, τους οποίους ενημέρωνε για την καθημερινή πορεία των εργασιών, ενώ δεσμευόταν από τις οδηγίες των

εκπροσώπων ή των εκάστοτε προϊσταμένων της εταιρίας. Επίσης, η προσφεύγουσα δε διέθετε επιχειρηματική οργάνωση, αλλά ήταν ενταγμένη λειτουργικά και οργανωτικά στην σφαίρα επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας, η οποία ασκούσε συνεχή εποπτεία και έλεγχο για τη διαπίστωση της συμμόρφωσής της ως προς τις οδηγίες και εντολές που της δίνονταν μέσω των ανωτέρω εκπροσώπων της, οι οποίοι έλεγχαν και υπέγραφαν όλες τις μελέτες και κατασκευές. Μάλιστα η προσφεύγουσα, τηρούσε δεσμευτικό ωράριο και για να απουσιάσει κάποια μέρα από την εργασία της, έπρεπε προηγουμένως να πάρει άδεια από την εργοδότη εταιρία.

Υπό τα δεδομένα αυτά, τόσο το Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, όσο και το Μονομελές Εφετείο Θεσσαλονίκης, έκριναν ότι η σύμβαση που καταρτίστηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας, ήταν σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου και όχι σύμβαση ανεξάρτητης υπηρεσίας, προς καταστράτηγηση των προστατευτικών διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας εκ μέρους της εργοδότης εταιρίας. Ενόψει των ανωτέρω, η αγωγή, περί αναγνώρισης σύμβασης εξαρτημένης εργασίας έγινε από το Δικαστήριο δεκτή και επιπλέον αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 3.500,00 €, ως αποζημίωση απόλυσης, το ποσό των 839,72 € για τις ασφαλιστικές εισφορές και το ποσό των 7.680,29 €, για τα επιδόματα εορτών και αδείας, με τους νόμιμους τόκους και συνολικά το ποσό των 12.020,01 €.

Εντούτοις, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη βεβαίωση αποδοχών που εξέδωσε η εργοδότης εταιρία, το ποσό των 12.020,03 € δηλώθηκε στην ηλεκτρονική φόρμα του TAXISNET, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για το οποίο και παρακρατήθηκε και φόρος με συντελεστή 20%, ήτοι, ποσό ύψους 2.404,01 €.

Επειδή, σύμφωνα με την [παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ](#), χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Σε ερμηνεία της σχετικής διάταξης, με την εγκύκλιο [ΠΟΛ 1223/2015](#) διευκρινίσθηκαν τα εξής: «4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε

ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. [...]

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις **ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά**, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που **αναγράφονται διακεκριμένα** στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων».

Επειδή, με την εγκύκλιο [ΠΟΛ 1104/2014](#) δόθηκαν οδηγίες για τη διενέργεια παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Μεταξύ άλλων στην περ. δ' του άρθρου 1 της ως άνω εγκυκλίου, αναφέρεται ότι, στις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. *Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Επιπλέον, 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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία 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, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ενόψει των νομικών και πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη τις με αριθμ. /2014 και /2017 αποφάσεις του Μονομελούς Πρωτοδικείου και Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις οποίες αναγνωρίστηκε, ότι η προσφεύγουσα

παρείχε τις υπηρεσίες της στα πλαίσια εξαρτημένης εργασίας, συνάγεται ότι η εργοδότη εταιρία όφειλε να δηλώσει στην ηλεκτρονική φόρμα του συστήματος TAXISNET, τις αμοιβές που κατέβαλλε στην προσφεύγουσα (αποζημίωση απόλυσης, ασφαλιστικές εισφορές και τα επιδόματα εορτών και αδείας), ως μισθωτή εργασία και όχι όπως εσφαλμένα δήλωσε, ως αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της πρέπει να γίνει αποδεκτός ενώ η προσφεύγουσα καλείται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να δηλώσει τις αμοιβές που εισέπραξε από την ως άνω εταιρία ως αμοιβές από μισθωτή εργασία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. -2018 ενδικοφανούς προσφυγής της **με ΑΦΜ** ως προς την φορολόγηση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ήτοι ποσού 12.020,03 ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΙΛΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.