



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/4/2017

Αριθμός απόφασης: 895

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 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/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ. .../...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από/2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού **2.600,00 €**, για : α) μη υποβολή έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10 του Ν.4174/2013 και 36 του Ν.2859/2000, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 και β) μη τήρηση απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (Ν.4093/2012), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

Δυνάμει της με αρ./2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και κατόπιν τηλεφωνικής καταγγελίας στην υπηρεσία, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 σε οικοδομή που βρίσκεται στο, όπου ο προσφεύγων ανέλαβε τον ελαιοχρωματισμό της ανωτέρω οικοδομής. Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξασκεί οικονομική δραστηριότητα και σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια υπόκειται στις διατάξεις του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και στο Ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Επομένως είχε υποχρέωση να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών για τη δραστηριότητα του ελαιοχρωματιστή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2859/2000 και το άρθρο 10 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η σχέση, μεταξύ του ιδίου και του ιδιοκτήτη της οικοδομής, ήταν αυτή της εξαρτημένης εργασίας και επομένως δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Ο ιδιοκτήτης της οικίας με υπεύθυνη δήλωση επιβεβαίωσε την απασχόληση και την αμοιβή του.
- Ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός μιας σχέσης ως σύμβασης εξαρτημένης ορισμένου ή αορίστου χρόνου ή έργου ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών ή εταιρείας, αποτελεί κατεξοχήν έργο της δικαιοδοτικής λειτουργίας των δικαστηρίων. Στο άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του Α.Ν.1846/1951, προβλέπεται ότι εάν, ενόψει των συνθηκών της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης, είναι πράγματι δυσχερής η διάκριση μεταξύ εξαρτημένης ή μη εργασίας, εφαρμόζεται το προβλεπόμενο από την ως άνω διάταξη μαχητό τεκμήριο υπέρ της εξαρτημένης εργασίας και της, ως εκ τούτου, υπαγωγής του προσφέροντος την εργασία αυτή στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α..

- Δεν έχει επαγγελματική έδρα, επαγγελματικό αυτοκίνητο, οι δε εργασίες του είναι περιορισμένης κλίμακας και τα έσοδά του από την δραστηριότητα αυτή περιορισμένη ώστε να μη υπερβαίνει τα όρια που επιβάλλει ο νόμος για την τήρηση βιβλίων και στοιχείων.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και καταχρηστική και αντίκειται, τόσο στη δικαστική νομολογία, όσο και στις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, με τις οποίες έχει δώσει οδηγίες προς τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες για την υποχρέωση ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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.....».

Επειδή, από τις διατάξεις του Α.Ν.1846/1951 (άρθρο 2) συνάγεται ότι προϋπόθεση για την υπαγωγή στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. είναι η παροχή *εξαρτημένης εργασίας* έναντι αμοιβής. Υφίσταται δε *σχέση εξαρτημένης εργασίας*, όταν αυτός ο οποίος παρέχει την *εργασία* του έναντι αμοιβής, ανεξάρτητα από τον τρόπο καθορισμού και καταβολής της τελευταίας, τελεί, κατά την εκτέλεση της *εργασίας*, σε νομική εξάρτηση έναντι του εργοδότη, η οποία εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να επιτηρεί και καθοδηγεί τον εργαζόμενο ως προς τον τρόπο, τόπο και χρόνο παροχής της *εργασίας* του. Εάν συντρέχει η παραπάνω προϋπόθεση της παροχής *εξαρτημένης εργασίας* έναντι αμοιβής, που κρίνεται ενόψει των πραγματικών περιστατικών κάθε περίπτωσης, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που προσδίδουν στη *σχέση* οι ενδιαφερόμενοι, η ασφάλιση του εργαζόμενου στο Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. είναι υποχρεωτική. Αντιθέτως, εάν αυτός ο οποίος προσφέρει την *εργασία* του διατηρεί ελευθερία ενέργειας έναντι του εργοδότη κατά την εκτέλεσή της, η παρεχόμενη *εργασία* δεν είναι *εξαρτημένη* και δεν ασφαρίζεται, κατά τις πιο πάνω διατάξεις στο Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ.. Περαιτέρω, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, **υπάγονται στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ. τα πρόσωπα όπου παρέχουν κατά κύριο επάγγελμα *εξαρτημένη εργασία* με αμοιβή, χωρίς να αποκλείονται από την ασφάλιση και τα πρόσωπα όπου παράλληλα έχουν άλλη απασχόληση, η οποία δεν αποτελεί την κύρια πηγή βιοπορισμού και εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.** Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ελαιοχρωματιστής ασφαρίζεται στο ΙΚΑ ως οικοδόμος στο εκάστοτε οικοδομικό έργο στο οποίο απασχολείται. Το ποσοστό των εισφορών υπολογίζεται επί του ποσού των αποδοχών που δηλώνεται στην εκάστοτε ΑΠΔ και θα πρέπει να συμφωνεί με την αξία του Τ.Π.Υ. που εκδίδεται χωρίς Φ.Π.Α..

Υπόχρεος καταβολής εισφορών είναι ο εκάστοτε κύριος του οικοδομικού έργου στο οποίο ασφαλίζεται ο οικοδόμος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων ανέλαβε τον ελαιοχρωματισμό οικοδομής, ιδιοκτησίας του, όπου κατά δήλωσή τους, συμφωνήθηκε η καταβολή του ποσού των σαράντα ευρώ ημερησίως και η καταβολή των ασφαλιστρών. Το έργο θα ολοκληρωνόταν σε δέκα πέντε μέρες.

Επειδή πρόκειται για μικρόεργο, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για την εκτέλεσή του, κατά το άρθρο 118 του Ν.8/73, δεν απαιτείται η έκδοση οικοδομικής άδειας και ο κύριος του έργου υποχρεούται, πριν την έναρξη της εργασίας, να αναγγείλει στο αρμόδιο Υποκατάστημα ΙΚΑ- ETAM την εκτέλεση του έργου, ενώ μετά την εκτέλεσή του, να καταβάλει τις νόμιμες ασφαλιστικές εισφορές.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η παροχή υπηρεσιών του προσφεύγοντος δεν αποτελεί εξαρτημένη εργασία, διότι δεν τελεί, κατά την εκτέλεση της *εργασίας*, σε νομική εξάρτηση έναντι του εργοδότη, η οποία εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να επιτηρεί και καθοδηγεί τον εργαζόμενο ως προς τον τρόπο, τόπο και χρόνο παροχής της *εργασίας* του. Αντίθετα, διατηρεί ελευθερία ενέργειας έναντι του εργοδότη, καθώς ο ίδιος δύναται να ορίσει το χρόνο και τον τρόπο εκτέλεσης αυτής, όπως και το ποσό της αμοιβής του. Περαιτέρω, κατά τη συνήθη πρακτική, η ύπαρξη επαγγελματικού αυτοκινήτου και επαγγελματικής έδρας εκτός της οικίας του επιτηδευματία ελαιοχρωματιστή δεν αποτελούν απαραίτητα στοιχεία για την εκτέλεση των συγκεκριμένων εργασιών, όπως εν προκειμένω ισχυρίζεται ο προσφεύγων, η δε απαλλαγή του από την τήρηση των βιβλίων και την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 39β του Ν.2859/2000, προϋποθέτει τη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και την παράλληλη αίτηση απαλλαγής του στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (άρθρο 10 του Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και χωρίς την αναφορά των συγκεκριμένων διατάξεων των νόμων και εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών που παραβιάστηκαν, ο σχετικός ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται και συνεπώς τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Κ.Φ.Δ.

Φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

α) Μη υποβολή δήλωση μεταβολής στο Μητρώο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 4 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού 100,00 €.

β) Μη συμμόρφωση με τια κατά άρθρο 13 υποχρεώσεις του, ήτοι τη μη τήρηση απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (Ν.4093/2012), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού 2.500,00 €.

Σύνολο προστίμου : 100,00 + 2.500,00 = **2.600,00 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.