



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/03/2017

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

Αριθμός απόφασης: 854

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 30/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ. κατά των υπ' αριθ./19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016 και/19.10.2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003,

2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ./19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016,/19.10.2016 και/19.10.2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οικονομικών ετών 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 30/11/2016 κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2001 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου 80,15€ πλέον πρόσθετου φόρου 96,18€, διότι διαπιστώθηκε η απόκρυψη εισοδημάτων μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ και η ανακριβής υποβολή της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2002 συμπεριλήφθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2003 συμπεριλήφθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2004 συμπεριλήφθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2005 συμπεριλήφθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2006 συμπεριλήφθηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2007 συμπεριλήφθηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2008 συμπεριλήφθηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 5.600,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Στην υπ' αριθ./19-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του οικονομικού έτους 2009 συμπεριλήφθηκε αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη από εισοδήματα μισθωτής εργασίας ποσού 1.800,00€ αλλά δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αδυναμία υποβολής φορολογικών δηλώσεων λόγω παράτυπης εργασίας της στον τότε εργοδότη της και φόβου απώλειας της θέσης εργασίας, σε περίπτωση δήλωσης των εισοδημάτων. Η προσφεύγουσα εργαζόταν στη σχολή οδηγών του, χωρίς αυτός να καταθέσει έγγραφη πρόσληψη στο αρμόδιο τμήμα ΙΚΑ και να έχει αναγγείλει αυτή στην επιθεώρηση εργασίας.
2. Το ποσό των χρημάτων από την αδήλωτη εργασία (400,00€ μηνιαίως) είναι στο ύψος του αφορολογήτου ορίου.
3. Επί των πράξεων επιβολής εισφορών του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ κατά του τότε εργοδότη της εκκρεμεί προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Δεν έχει οριστικοποιηθεί η ύπαρξη και η φύση της εργασιακής της σχέσης με τον

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2238/1994: «*Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.*»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994: «*Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2238/1994: «*1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών*

για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51..... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:..... ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994: «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 46 του Ν. 2238/1994: «Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.»

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 648, 652 του Α.Κ. και 6 του Ν.765/1943, όπου διατηρήθηκε σε ισχύ και μετά την εισαγωγή του Α.Κ. (άρθρο 38 Εισ.Ν.ΑΚ), συνάγεται ότι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας υπάρχει όταν οι συμβαλλόμενοι (εργοδότης – μισθωτός) αποβλέπουν στην παροχή της εργασίας που συμφωνήθηκε και στον μισθό, ανεξάρτητα από τον τρόπο πληρωμής του, και ο εργαζόμενος υπόκειται σε νομική και προσωπική εξάρτηση από τον εργοδότη. Η εξάρτηση αυτή εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να δίνει δεσμευτικές για τον εργαζόμενο εντολές και οδηγίες, ως προς τον τρόπο, τόπο και χρόνο παροχής της εργασίας και να ασκεί εποπτεία και έλεγχο για την διαπίστωση της συμμορφώσεως του εργαζομένου προς αυτές. Η υποχρέωση μάλιστα του εργαζομένου να δέχεται τον έλεγχο του εργοδότη και να συμμορφώνεται προς τις οδηγίες του ως προς τον τρόπο παροχής της εργασίας, αποτελεί το βασικό γνώρισμα της ως άνω εξαρτήσεως, η οποία μπορεί να είναι λιγότερο αυστηρή στις περιπτώσεις που ο εργαζόμενος αναπτύσσει πρωτοβουλία κατά την εκτέλεση της εργασίας του, λόγω των επιστημονικών ή τεχνικών του γνώσεων, αλλά θα πρέπει να υπάρχει για να θεωρηθεί η εργασία του ως εξαρτημένη (Α.Π.602/88 – Α.Π.338/88 ΟΛ.Α.Π. 19/87 - Α.Π.740/84 – Α.Π.1396/82 – Α.Π. 646/82). Κύρια χαρακτηριστικά για τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως εξαρτημένης είναι ο χρόνος παροχής (προκαθορισμένο ωράριο), ο τόπος παροχής, ο τρόπος εργασίας (εντολές εργοδότη) και ο μισθός (περιοδική καταβολή).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ 97 Α'/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με την υπ' αρ./2015 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα παρείχε εργασία για το διάστημα από 01/09/1999 έως 16/04/2008 και αμειβόταν τουλάχιστον με το ποσό των 400,00€ μηνιαίως. Δε διατηρούσε δική της επαγγελματική στέγη, τελούσε υπό καθεστώς νομικής και προσωπικής

εξαρτήσεως, παρείχε τις υπηρεσίες της στην επαγγελματική εγκατάσταση του εργοδότη της με σταθερό ωράριο και αμοιβή. Όπως προκύπτει δε από δηλώσεις και ομολογίες της προσφεύγουσας, ακόμη και το διάστημα Οκτωβρίου 2000 – Ιουνίου 2001 κατά το οποίο φοιτούσε συνέχισε να εργάζεται και να αμείβεται. Εξετάζοντας τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο έκρινε ότι η συνδέουσα την ενάγουσα με τον εναγόμενο έννομη σχέση είχε το χαρακτήρα της συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δε δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τα οικονομικά έτη 2001 - 2009 τους μισθούς (400,00€ μηνιαίως) και επιδόματα εορτών και αδείας που ελάμβανε από τον

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη οριστικοποίησης της σχέσης εργασίας και αδυναμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2016 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./30.11.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2001

Κύριος Φόρος	80,15€
Πρόσθετος Φόρος 120%	96,18€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	176,33€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2002

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2003

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2004

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2005

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2006

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2007

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2008

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2009

Κύριος Φόρος	0,00€
Πρόσθετος Φόρος 120%	0,00€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.