



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604553

FAX : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4253

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 03/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου Καλλιθέας, οδός κατά της από 11/04/2018 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επί της με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησής της περί φορολόγησης του εισοδήματος της ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 11/04/2018 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επί της με αρ. πρωτ./04-04-2018 αίτησής της περί φορολόγησης του εισοδήματος της ως εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα γράφτηκε στο Μητρώο των Ασκούμενων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών στις 15/05/2015 και διατήρησε την ιδιότητα του ασκούμενου δικηγόρου έως το διορισμό της ως δικηγόρος στο Πρωτοδικείο Αθηνών και την εγγραφή της στο μητρώο του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών την 29/11/2017 με την ιδιότητα του δικηγόρου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να τροποποιηθεί η με αρ. ειδοποίησης...../05-03-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου για το εισόδημα του φορολογικού έτους 2016, ώστε να ληφθεί υπόψη ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος το δηλωθέν εισόδημα της αποτελεί εισόδημα ασκούμενου δικηγόρου το οποίο κατά πλάσμα δικαίου εξομοιούται με εισόδημα από μισθωτή εργασία και άρα ως τέτοιο πρέπει νομίμως να φορολογηθεί, να μην καταλογιστεί φόρος αφού το εισόδημα της για το υπό κρίση φορολογικό έτος δεν υπερβαίνει το αφορολόγητο όριο και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το συνολικό ποσό φόρου που έχει παρακρατηθεί ή να συμψηφιστεί αυτό με τυχούσα μελλοντική φορολογική της υποχρέωση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Νομική πλημμέλεια: παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047/2015 ερμηνευτική του Ν. 4172/2013, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. το εισόδημα ασκούμενου δικηγόρου εξομοιούται κατά πλάσμα δικαίου με εισόδημα από μισθωτή εργασία.

-Με την από 11/04/2018 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας στην από 04/04/2018 και με αρ. πρωτ. αίτηση της έγινε δεκτό ότι το συνολικό δηλωθέν εισόδημα της για το υπό κρίση φορολογικό έτος προήλθε από την εργασία της ως ασκούμενη δικηγόρος και σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1047/2015 φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή με τη με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 05/03/2018, δυνάμει της με αριθμ. 1^{ης} τροποποιητικής υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προέκυψε ποσό πιστωτικού φόρου ύψους 80,74 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε την προαναφερθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώνοντας τα φορολογητέα εισοδήματα της με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από την εταιρεία και την εταιρεία, για τις αμοιβές που εισέπραξε από αυτές εργαζόμενη ως ασκούμενη δικηγόρος. Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα ανάλογα πεδία της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας. (ΠΟΛ 1025/2017). Στη συνέχεια προέβη στην υποβολή της με αρ. πρωτ.

...../04-04-2018 αίτησής της προκειμένου το εισόδημα της να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή το από 11/12/2017 πιστοποιητικό του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών αναφέρει ότι : «Ο Δικηγορικός Σύλλογος Αθηνών πιστοποιεί ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Μητρώου των μελών του, η του είναι μέλος του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών με αριθμό μητρώου..... Ενεγράφη στο Μητρώο Ασκουμένων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών την 15/05/2015 και έκτοτε ασκήθηκε σύμφωνα με το νόμο έως 18/04/2017 οπότε διέκοψε για εξετάσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 4 του Κώδικα Δικηγόρων, η ιδιότητα του ασκουμένου διατηρείται για όσο χρόνο απαιτείται για την ολοκλήρωση της άσκησης και την επιτυχή συμμετοχή του στις σχετικές δοκιμασίες και μέχρι τον επακόλουθο διορισμό του ως δικηγόρου. Διορίστηκε δικηγόρος στο Πρωτοδικείο Αθηνών με την υπ' αριθμ...../23-10-2017 Υ.Α. (ΦΕΚ/Γ/.....2017) ορκίστηκε στις 10/11/2017 και ενεγράφη στο Δ.Σ. ΑΘΗΝΩΝ στις 29/11/2017 με Α.Μ.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/13:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών...»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1047/2015 :

«4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών.

Μεταξύ των περιπτώσεων των δικαιούχων απόκτησης εισοδημάτων για τους οποίους θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσης των εργασιών τους, είναι και οι πιο κάτω:

α) τα εισοδήματα των ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση....

...

Σε όλες τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της περ.β' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013, διενεργείται παρακράτηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του ν.4172/2013.»

Επειδή με την ως άνω εγκύκλιο γίνεται δεκτό ότι στις διατάξεις της παρ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται, όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει συμβάσεως, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία αυτό αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσεως των υπηρεσιών, εντάσσονται και τα εισοδήματα των Ασκούμενων Δικηγόρων και σπουδαστών, που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση, διότι θεωρείται ότι συντρέχει η ανωτέρω εργασιακή σχέση, λόγω της φύσεως των εργασιών τους.

Επειδή οι ασκούμενοι δικηγόροι, καθ' όλη τη διάρκεια της άσκησης, την οποία πραγματοποιούν σε δικηγορικά γραφεία ή σε άλλους δικηγόρους ή σε νομικά τμήματα επιχειρήσεων ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και Οργανισμούς και γενικά σε νομικά τμήματα των δημοσίων υπηρεσιών, βρίσκονται υπό τον έλεγχο των ανωτέρω, οι οποίοι ορίζουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών τους. Επομένως, οι παρεχόμενες από τους ασκούμενους δικηγόρους υπηρεσίες προσιδιάζουν με αυτές από εξαρτημένη εργασία. Περαιτέρω, οι ασκούμενοι δικηγόροι λαμβάνουν κατά το διάστημα της άσκησής τους αμοιβή, η οποία τους χορηγείται περιοδικά (συνήθως κάθε μήνα) για τις υπηρεσίες που παρέχουν. Επομένως, το εισόδημα, το οποίο αποκτούν οι Ασκούμενοι Δικηγόροι, φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα γράφηκε στο Μητρώο των Ασκούμενων Δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών στις 15/05/2015 και διατήρησε την ιδιότητα του ασκούμενου δικηγόρου έως το διορισμό της ως δικηγόρος στο Πρωτοδικείο Αθηνών και την εγγραφή της στο μητρώο του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών την 29/11/2017 με την ιδιότητα του δικηγόρου. Επομένως καθ' όλη τη διάρκεια του υπό εξέταση φορολογικού έτους 2016 διατήρησε την ιδιότητα του ασκούμενου δικηγόρου.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2018 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, του, ΑΦΜ και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας νέας εκκαθάρισης για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με τα ανωτέρω .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α2

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.