



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 16-01-2018

Αριθμός Απόφασης: 438

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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.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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ. «.....»/18-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου Αθηνών, οδός «.....», κατά με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/01-07-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/01-07-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ. «.....»/18-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/01-07-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 01-07-2017, δυνάμει της με αριθμ. «.....»/2017 δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προέκυψε ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 52.587,86 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά το μέρος που με αυτή προσμετρήθηκε στο φορολογητέο εισόδημά της από επιχειρηματική αμοιβή ποσό 111.293,58 ευρώ, μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 27.823,40 ευρώ, από το ποσό των 139.116,97 ευρώ το οποίο αποτελεί εφάπαξ αποζημίωση που έλαβε από την «.....», λόγω διακοπής της μεταξύ τους σύμβασης παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, προβάλλοντας του εξής λόγους:

- Το ποσό της εν λόγω αποζημίωσης θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013.
- Η τυπική παράλειψη ή τυπική έλλειψη (είτε στη φορολογική δήλωσή μου είτε στο τιμολογίο μου βάσει του οποίου εισέπραξα την εφάπαξ αποζημίωσή μου είτε στο ιδιωτικό συμφωνητικό βάσει του οποίου διακόπηκε η σύμβασή μου παροχής υπηρεσιών και καθορίστηκε η εφάπαξ αποζημίωσή μου) να μη τύχει εφαρμογής στην φορολόγηση του ως άνω ποσού η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 ν. 4172/2013 αφού, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναγραφόμενα, η μη εφαρμογή στην περίπτωση μου της ανωτέρω διάταξης έρχεται σε πλήρη και καταφανή αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας και την αρχή του κράτους δικαίου καθώς και με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία αποτελεί ειδικότερη εκδήλωση της συνταγματικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, που απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι : *«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.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρο 12 Ν. 4172/2013** (το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2, τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση 2β της υποπαραγρά-

φου Δ.1 της παραγράφου Δ. του άρθρου πρώτου του ν. [4254/2014](#) και ισχύει από 01-01-2014, σύμφωνα με την περίπτωση 23 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.1 ορίζεται ότι) «. 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, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ) βάσει έγγραφων 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 και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «...Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
≤ 60.000	0%
60.000,01 - 100.000	10%
100.000,01 - 150.000	20%
> 150.000	30%

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ασκεί ελεύθερο επάγγελμα ως δικηγόρος και το φορολογικό έτος 2016 παρείχε μεταξύ άλλων και νομικές υπηρεσίες στη Τράπεζα «.....» κατόπιν υπογραφείσας σύμβασης παροχής **ανεξάρτητων υπηρεσιών** μεταξύ των δύο συμβαλλόμενων. Την 20-07-2016, κατόπιν συναφθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ των προαναφερόμενων συμβαλλόμενων μερών, συμφωνήθηκε η διακοπή της μεταξύ τους σχέσης και η καταβολή στην προσφεύγουσα, από μέρους της Τράπεζας, ποσού 139.116,97 ευρώ ως εφάπαξ αποζημίωση **λόγω διακοπής σχέσης παροχής ελεύθερων υπηρεσιών** (ελεύθερης συνεργασίας). Για το εν λόγω ποσό, η προσφεύγουσα εξέδωσε το με Νο «.....»/20/07-2016 Τιμολόγιο για την παροχή νομικών υπηρεσιών, το οποίο η τράπεζα καταχώρησε στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών της προσφεύγουσας, ως αμοιβή από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 64 παρ.1 ν.4172/2013.

Επειδή όπως προκύπτει από το ιδιωτικό συμφωνητικό λύσης της μεταξύ Τραπέζης και προσφεύγουσας σχέσεως ανεξαρτήτων υπηρεσιών η εν λόγω αποζημίωση δόθηκε <<Συμφωνείται ρητά ότι ,σε κάθε περίπτωση, το ανωτέρω ποσό της οικειοθελούς παροχήςπεριλαμβάνειοποιαδήποτε απαίτηση ...κάθε μορφής αξιώσεως αποζημιώσεως, είτε νόμιμης ,είτε συμβατικής ,οποιασδήποτε φύσεως και προελεύσεως κάθε μορφής αξιώσεως για απολαβές, ή αμοιβές, ή μισθούς ή άλλης μορφής ανταλλάγματακάθε μορφής αποζημίωση για ηθική βλάβη.....

Επειδή, από τα στοιχεία τα φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρείχε ανεξάρτητες νομικές υπηρεσίες προς την «.....»,δεν υφίσταται μεταξύ τους εργασιακή σχέση_σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρο 12 Ν. 4172/2013, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.4172/2013.

Επειδή, εν προκειμένω το ποσό των 111.293,58 ευρώ (μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 27.823,40 ευρώ) αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, η οποία απορρέει από την μεταξύ τους σύμβαση **ανεξάρτητων υπηρεσιών** και ορθώς προσμετρήθηκε στο λοιπό φορολογητέο εισόδημά της από επιχειρηματική αμοιβή , οι δε ισχυρισμοί της επί του αντιθέτου είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι. .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μη εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 ν. 4172/2013 έρχεται σε πλήρη και καταφανή αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας και την αρχή του κράτους δικαίου καθώς και με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία αποτελεί ειδικότερη εκδήλωση της συνταγματικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, που απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της φορολογικής ισότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της κακής χρήσης της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης. Εξάλλου, η αρχή της νομιμότητας όταν εφαρμόζεται από τη Δημόσια Διοίκηση επιβάλει την ίση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, καθώς και τη διάφορη μεταχείριση διάφορων περιπτώσεων.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, προβάλλεται απαραδέκτως και δεν εξετάζεται στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/18-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με Α.Φ.Μ. «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Ποσό πληρωμής 52.587,86 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε/προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης «.....»/01-07-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε. (ΑΧΚ «.....»).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επα-
νεξέτασης Α4

ΚΑΦΗΡΑΣ 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.