

Προστιθέμενης Αξίας.**Πάγια αντιμισθία.****Κανονιστική απόφαση διοίκησης.**

Αριθ. Απόφ. 909/2011 (Β' τμ. Σ.τ.Ε.)

Πρόεδρος: Φ. Αρναούτογλου, Αντιπρόεδρος:

Εισηγητής: Ε. Νίκα, Σύμβουλος.

Δικηγόροι: Π. Γιαννόπουλος, Γ. Καρακώστας (Ν.Σ.Κ.).

Η «ερμηνευτική» εγκύκλιος του υπουργείου Οικονομικών πολ. 1100/2010, στο σημείο που ορίζει ότι «οι δικηγόροι που εργάζονται με πάγια αντιμισθία και κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος θεωρούνται ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στον Φ.Π.Α. για τις εν λόγω αμοιβές» εισάγει νέα ρύθμιση κανονιστικού περιεχομένου, αντίθετη προς τις ισχύουσες διατάξεις και συνεπώς ακυρώνεται, λόγω μη νόμιμης υπόστασής της, αφού δεν δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. Και τούτο διότι, με τις διατάξεις Ν. 3842/2010 καταργήθηκε η εξαιρέση των δικηγορικών υπηρεσιών από τον Φ.Π.Α., χωρίς να γίνει μεία περί του αντίθετου για την παροχή υπηρεσιών με πάγια αντιμισθία. Ενώ οι δικηγόροι, έστω και αν αμείβονται με πάγια αντιμισθία, συνδέονται με τον πελάτη τους με σχέση έμμισθης εντολής και η παροχή νομικών συμβουλών δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο σύμβασης εξαρτημένης εργασίας. Ως εκ τούτου, αφού δεν ορίστηκε ρητά στον Νόμο, οι δικηγόροι έστω και αν αμείβονται με πάγια αντιμισθία, εμπίπτουν καταρχήν στους υποκείμενους σε Φ.Π.Α. Υπάρχει μειοψηφία.

...2. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση ζητείται η ακύρωση του υπ' αριθμ. πολ. 1100/24.6.2010 εγγράφου του Υπουργού Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του Ν. 3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) "Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φο-

ροδιαφυγής και άλλες διατάξεις"», κατά το μέρος που, όπως υποστηρίζει ο αιτών, υπάγει στον φόρο προστιθέμενης αξίας τις παρεχόμενες από δικηγόρους υπηρεσίες, και δη με φορολογικό συντελεστή ανερχόμενο σε 23%, με μόνη εξαίρεση τους δικηγόρους που εργάζονται με πάγια αντιμισθία, οι οποίοι, κατά την προσβαλλόμενη, εξακολουθούν να απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις εν λόγω αμοιβές.

3. Επειδή, ο κυρωθείς με το άρθρο πρώτο του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζει, στο άρθρο 1 ότι «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...», στο άρθρο 2 ότι «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα... β)...» και στο άρθρο 3 ότι «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό 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... γ)... Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη...». Εξ άλλου, στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι «1. 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 εί-

τε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. Ομοίως, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών...».

4. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61 επ. του Κώδικα περί Δικηγόρων (ν.δ. 3026/1954, Α' 235), οι δικηγόροι, έστω και αν αμείβονται με πάγια αντιμισθία, συνδέονται με τον πελάτη τους με σχέση έμμισθης εντολής (Σ.τ.Ε. 696/2008, 1955/1998, 2682/1991 επταμ.), η δε παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο, ακόμα και με σχέση πάγιας αντιμισθίας, δεν μπορεί ποτέ να αποτελέσει αντικείμενο συμβάσεως εξηρημένης εργασίας (πρβλ. Α.Π. 941/1992). Εν όψει των ανωτέρω, οι δικηγόροι δεν συνδέονται προς τον εντολέα τους δια σχέσεως εξηρημένης εργασίας, αλλά ασκούν ελευθέριο επάγγελμα ακόμη και όταν παρέχουν τις νομικές υπηρεσίες τους με σχέση έμμισθης εντολής και με πάγια αντιμισθία. Εξ άλλου, το ότι το εισόδημα του επί παγία αντιμισθία αμειβομένου δικηγόρου θεωρείται κατά πλάσμα του νόμου ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεν μεταβάλλει την φύση των δικηγορικών υπηρεσιών ως υπηρεσιών ελευθέρου επαγγελματία, ούτε την συνδέουσα αυτόν με τον πελάτη του σχέση έμμισθου εντολής σε σχέση εξηρημένης εργασίας. Συνεπώς, οι δικηγόροι, έστω και αν αμείβονται δια παγίας αντιμισθίας, εμπίπτουν, κατ' αρχήν, κατ' άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., στους υποκειμένους στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

5. Επειδή, στον ως άνω Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας προβλέπονται, στο άρθρο 22 παρ.1 αυτού, απαλλαγές από τον φόρο στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικότερα στην περίπτωση ε' της ως άνω παρ.1 του άρθρου 22, όπως η εν λόγω διάταξη είχε αντικατασταθεί με την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 2873/2000 (ΦΕΚ Α' 285), ορίζετο ότι απαλλάσσονται από τον φόρο «η παροχή υπηρε-

σιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές». Ήδη, όμως, με την παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 αντικαταστάθηκε η ως άνω περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. και κατά τη νέα διάταξη απαλλάσσονται από τον φόρο «οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές». Εξ άλλου, το άρθρο 21 παρ. 1 του ως άνω νόμου, όπως τα δύο πρώτα εδάφια της εν λόγω παραγράφου αντικατεστάθησαν ήδη με την παράγραφο 1 του άρθρου τέταρτου του Ν. 3845/2010 (ΦΕΚ Α' 65/6.5.2010), ορίζει ότι «Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος [όπου δεν περιλαμβάνεται η παροχή υπηρεσιών δικηγόρου], ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έντεκα τοις εκατό (11%)».

6. Επειδή, εν όψει των προπαρατεθεισών διατάξεων, η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, η οποία απηλλάσσετο του φόρου προστιθεμένης αξίας βάσει ειδικής απαλλακτικής διατάξεως, δεν απαλλάσσεται πλέον, αλλά υπάγεται στον εν λόγω φόρο, και δη με συντελεστή ανερχόμενο σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) επί της φορολογητέας αξίας, εφ' όσον δεν υπήχθη ειδικώς σε μειωμένο συντελεστή.

7. Επειδή, με το προσβαλλόμενο έγγραφο κοινοποιήθηκαν στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, στα Ελεγκτικά Κέντρα, στις Οικονομικές Επιθεωρήσεις και στις Περιφερειακές Διευθύνσεις Σ.Δ.Ο.Ε. «οι διατάξεις των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του Ν. 3842/2010 που αφορούν θέματα φόρου προστιθεμένης αξίας (Φ.Π.Α.)» και παρεσχέθησαν «οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή

και ομοιόμορφη εφαρμογή τους». Ειδικότερα, στο έγγραφο αυτό αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι στη νέα διάταξη της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 δεν συμπεριλαμβάνονται τα επαγγέλματα των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, αμίσθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών και, κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών υπάγονται πλέον στον Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή (23%), επιπλέον δε «διευκρινίζεται» ότι οι δικηγόροι, που εργάζονται με πάγια αντιμισθία και, κατά τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, θεωρούνται ως μισθωτοί, δεν υπάγονται στον Φ.Π.Α. για τις εν λόγω αμοιβές.

8. Επειδή, κατά τα προεκτεθέντα, η κατάργηση της απαλλαγής των υπηρεσιών των δικηγόρων από τον Φ.Π.Α. επήλθε με την παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010, η οποία τροποποίησε την διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περίπτωση ε' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), που προέβλεπε την εν λόγω απαλλαγή. Εξ άλλου, η υπαγωγή των υπηρεσιών δικηγόρων στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. ύψους 23% προκύπτει από την διάταξη του άρθρου 21 παρ.1 του ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α., όπως η διάταξη αυτή ισχύει μετά την αντικατάσταση των δύο πρώτων εδαφίων της με το άρθρο τέταρτο του Ν. 3845/2010, και εφ' όσον οι ως άνω υπηρεσίες δεν έχουν υπαχθεί ειδικώς σε μειωμένο συντελεστή. Συνεπώς, κατά το μέρος που το προσβαλλόμενο έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών αναφέρεται στην υπαγωγή των υπηρεσιών των δικηγόρων σε φόρο προστιθεμένης αξίας με συντελεστή 23%, ουδεμία νέα ρύθμιση εισάγει και ουδεμία έννομη συνέπεια επάγεται, αλλά έχει χαρακτήρα εγκυκλίου και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως με την υπό κρίση αίτηση ακυρώσεως (πρβλ. ΣτΕ 2819/2007, 3482/2003, 1331/2000 Ολομ.)

9. Επειδή, αντιθέτως, κατά το μέρος που η προσβαλλόμενη «διευκρινίζει» ότι «οι δικηγόροι που εργάζονται με πάγια αντιμισθία και κατά την φορολογία εισοδήματος θεωρούνται ως μισθωτοί δεν υπάγονται στον

Φ.Π.Α. για τις εν λόγω αμοιβές» εισάγει νέα ρύθμιση κανονιστικού περιεχομένου, αντίθετη προς τις ισχύουσες διατάξεις, εν όψει της ως άνω αναφερθείσας εννοίας αυτών. Συνεπώς, κατά το μέρος αυτό η προσβαλλόμενη πράξη του Υπουργού έχει εκτελεστό χαρακτήρα και παραδεκτός, κατ' αρχήν, προσβάλλεται με την υπό κρίση αίτηση (ΣτΕ 2883/2004, 4295, 3634/1986). Στην άποψη αυτή προσχώρησε, κατ' άρθρο 34 παρ.2 του π.δ/τος 18/1989 (ΦΕΚ Α' 8), ο Πρόεδρος του Τμήματος, ο οποίος είχε διατυπώσει την γνώμη ότι, ανεξαρτήτως του κατά πόσο η ρύθμιση αυτή γεννά δικαιώματα και υποχρεώσεις για τους πολίτες, ο εκτελεστός της χαρακτήρας απορρέει εκ μόνου του ότι απευθύνθηκε δεσμευτικά στους ιεραρχικά υφισταμένους του Υπουργού (Δ.Ο.Υ. κ.λπ.) «για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του νόμου», όπως ορίζει η προσβαλλόμενη. Αν και κατά την γνώμη των Συμβούλων Ευαγγελίας Νίκα και Ιωάννη Γράβαρη, η προσβαλλόμενη πράξη συνιστά στο σύνολο της ερμηνευτική εγκύκλιο στερούμενη εκτελεστού χαρακτήρα (πρβλ. ΣτΕ 2779/1989, 3594/1987), και, ως εκ τούτου, απαραδέκτως προσβάλλεται με την κρινόμενη αίτηση. Εξ άλλου, κατά την άποψη αυτή, αμφισβητήσεις ως προς την ισχύ και την έννοια των επί μέρους ρυθμίσεων του νόμου 3842/2010 μπορούν να αχθούν προς δικαστική κρίση επ' ευκαιρία προσβολής ατομικών πράξεων εκδιδομένων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εν λόγω νόμου.

10. Επειδή, ο αιτών δικηγόρος, μετ' εννόμου συμφέροντος, ζητεί την ακύρωση της ως άνω ρυθμίσεως προβάλλοντας ότι, κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής της ισότητας, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. μόνον οι δικηγόροι που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με πάγια αντιμισθία.

11. Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη του Υπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που απαλλάσσει από τον Φ.Π.Α. τους δικηγόρους που εργάζονται με πάγια αντιμισθία για τις εν λόγω αμοιβές τους, και έχει, κατά τα προεκτεθέντα, κανονιστικό χαρακτήρα, επεβάλλετο από το Σύνταγμα και το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.

φορολογική νομολογία

3469/2006 (ΦΕΚ Α'131) να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προκειμένου να λάβει νόμιμη υπόσταση. Όπως, όμως, προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλλου, η υπ' αριθμ. πολ. 1100/24.6.2010 πράξη δεν έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και, ως εκ τούτου, κατά το ως άνω κανονιστικό μέρος της, είναι ανυπόστατη. Συνεπώς, προεχόντως για τον λόγο αυτόν ακυρώσεως, που λαμβάνεται υπ' όψη αυτεπαγ-

γέλτως, και ανεξαρτήτως της υπάρξεως ή μη έγκυρης νομοθετικής εξουσιοδότησεως για την θέσπιση της ανωτέρω ρυθμίσεως, πρέπει η κρινομένη αίτηση να γίνει εν μέρει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλομένη πράξη, κατά το πληττόμενο μέρος αυτής, που θεσπίζει απαλλαγή των δικηγόρων που εργάζονται με πάγια αντιμισθία από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις σχετικές αμοιβές τους (πρβλ. ΣτΕ 87/2011 Ολομ.).