



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 8/4/2019

Αριθμός απόφασης: 825

**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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Δήμου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/8-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 14/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 10/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 την με αριθμό/8-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **35.923,37 €**, ήτοι κύριος φόρος 9.918.45 € + πρόσθετος φόρος 22.934,79 € + εισφ. αλληλεγγύης 3.070,13 €.

Δυνάμει της με αρ. .../16-6-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες φυσιοθεραπείας», στη χρήση 2012. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2012 εξέδωσε επτά (7) μερικώς εικονικά τιμολόγια αγοράς, με την εικονική αξία να ανέρχεται σε 69.946,00 €, δύο (2) μερικώς εικονικές ΑΠΥ, με την εικονική αξία να ανέρχεται σε 325,20 €, ενώ σε εννέα (9) τουλάχιστον περιπτώσεις δεν εξέδωσε καθόλου φορολογικά στοιχεία. Επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε χαρτόσημο 3,6% για αγορά από ιδιώτες αγαθών αξίας 80.846,00 €. Ο φορολογικός έλεγχος εντόπισε λογιστικές διαφορές ύψους 45.382,27€. Επιπλέον, τα αποκρυβέντα έσοδα καθορίστηκαν στο ποσό των 15.032,29 €. Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ειλικρινή, αποδεχόμενος ότι είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη λογιστικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι το μεγαλύτερο μέρος των λογιστικών διαφορών εντοπίζεται στα επτά (7) τιμολόγια αγοράς από τουςκαι που εσφαλμένα κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά, ενώ αναφέρονται σε πραγματικές συναλλαγές ίσης αξίας με την αναγραφόμενη στα τιμολόγια αγοράς. Επιπλέον, θεωρεί λανθασμένο το ποσό των 13.388,99 € που αναγνωρίζει ο έλεγχος ότι έλαβε από τον ΟΑΕΕ για το 2012 και θεωρεί ως αληθές το δηλωθέν ποσό των 9.320,27 € στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Ως προς τα εκδοθέντα τιμολόγια αγοράς παγίων συνολικής αξίας 80.846,00 € με μερικώς εικονική αξία 69.946,00 €.

Επειδή στο άρθρο 2 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα των από 8/11/2018 εκθέσεων ελέγχου προστίμου και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προκύπτουν τα κάτωθι :

Ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον – ΑΦΜ

Ο προσφεύγων εξέδωσε πέντε τιμολόγια αγοράς παγίων από τον ιδιώτη – πρώην επαγγελματία – ΑΦΜ Ο ανωτέρω πρώην επιτηδευματίας, με αντικείμενο εργασιών «Φυσιοθεραπευτής», υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις 30/8/2012 και εξέδωσε Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης με συνολική αξία 1.021,24 €. Σε διάστημα δεκατεσσάρων ημερών μετά τη διακοπή των εργασιών του, ήτοι στις 14/9/2012, πώλησε στον προσφεύγοντα έπιπλα και εξοπλισμό της επιχείρησής του συνολικής αξίας 50.796,00 €. Η αξία των παγίων, βάσει των τιμολογίων αγοράς, είναι κατά πλειοψηφία ίση ή μεγαλύτερη από αυτήν που εμφανίζεται ως αξία κτήσης στο μητρώο παγίων του πωλητή - λήπτη, ενώ κάποια από τα πάγια που αναγράφονται στα τιμολόγια αγοράς δεν εμφανίζονται στο Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης.

Ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία προς την – ΑΦΜ

Ο προσφεύγων εξέδωσε δύο τιμολόγια αγοράς παγίων από την ιδιώτη – πρώην επαγγελματία – ΑΦΜ Η ανωτέρω πρώην επιτηδευματίας, με αντικείμενο εργασιών «Φυσιοθεραπευτής», υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις 19/12/2012 και εξέδωσε Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης με συνολική αξία 5.710,00 €. Σε διάστημα εννέα ημερών μετά τη διακοπή των εργασιών της, ήτοι στις 28/12/2012, πώλησε στον προσφεύγοντα έπιπλα και εξοπλισμό της επιχείρησής της συνολικής αξίας 30.050,00 €. Η αξία των παγίων, βάσει των τιμολογίων αγοράς, είναι κατά πλειοψηφία ίση ή μεγαλύτερη από αυτήν που εμφανίζεται ως αξία κτήσης στο μητρώο παγίων της πωλήτριας - λήπτριας, ενώ κάποια από τα πάγια που αναγράφονται στα τιμολόγια αγοράς δεν εμφανίζονται, είτε στο Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης, είτε στο βιβλίο παγίων.

Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε κατά την χρήση 2012 επτά (7) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. και συγκεκριμένα Τιμολόγια Αγοράς – Δελτία Αποστολής (για αγορά αγαθών από ιδιώτες) συνολικής καθαρής αξίας ογδόντα χιλιάδων οκτακοσίων σαράντα έξι (80.846,00) ευρώ με μερικώς εικονική αξία εξήντα εννέα χιλιάδων εννιακόσια σαράντα έξι (69.946,00) ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω και ειδικότερα το γεγονός ότι:

1. Οι συναλλαγές και στις δύο περιπτώσεις πραγματοποιήθηκαν πολύ σύντομα (μετά από 15 ημέρες περίπου) από τη δηλωθείσα ημερομηνία διακοπής των επιτηδευματιών και, γεγονός που δημιουργεί την υπόνοια ότι η συμφωνία της συναλλαγής είχε προαποφασιστεί, προκειμένου να αποφευχθεί η έκδοση τιμολογίων πώλησης από τους ανωτέρω προς τον προσφεύγοντα, γεγονός που θα οδηγούσε σε αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων τους, με αποτέλεσμα να επιβαρύνει αυτούς με αυξημένο φόρο εισοδήματος, καθώς και την αποφυγή καταβολής Φ.Π.Α. από τον προσφεύγοντα.

2. Δεν υπολογίστηκε και δεν αποδόθηκε χαρτόσημο επί των ανωτέρω τιμολογίων ποσοστού 3,6%, όπως προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.□.) και τον ΚΝΤΧ,

σύμφωνα με τον οποίο η εν λόγω αγορά υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, εφόσον ο αγοραστής είναι οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, πλην Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. (2,4%), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α και 3 παρ. 1 .

3. Η αξία των παγίων, βάσει των επίδικων τιμολογίων αγοράς, είναι κατά πλειοψηφία ίση ή και μεγαλύτερη από την αξία κτήσης τους, όπως προκύπτει από το μητρώο παγίων των αντισυμβαλλόμενων πρώην επιτηδευματιών (έτος απόκτησης παγίων από το 2007 και έτος απόκτησης παγίων από το 2009) και φυσικά και από την αναπόσβεστη αξία αυτών.

4. Η συνολική αξία των παγίων που αγοράστηκαν από τον προσφεύγοντα είναι κατά πολύ μεγαλύτερη από την αξία των εκδοθέντων στοιχείων αυτοπαράδοσης των ληπτών - πωλητών.

5. Η εξόφληση των παραπάνω συναλλαγών έγινε, όπως προβλέπεται από τη παρ. 3 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (για συναλλαγές αξίας 3.000,00 € και άνω και ισχύει από 01.06.2010), με κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών, πλην όμως από τον έλεγχο της κίνησης του λογαριασμού του προσφεύγοντος προκύπτει ότι ακολουθούνταν μεν ο ανωτέρω τρόπος εξόφλησης προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στη πραγματοποίηση των συναλλαγών και να εφαρμοστούν οι παραπάνω διατάξεις του Κ.Β.Σ., γινόταν όμως ανάληψη του ήδη κατατιθεμένου ποσού σε μετρητά από λογαριασμό του προμηθευτή και κατόπιν, με διαφορά λίγων λεπτών, η ανάλογη κατάθεση με λογιστική μεταφορά σε λογαριασμό του προσφεύγοντα και όλα αυτά στο ίδιο υποκατάστημα Τραπέζης.

Συγκεκριμένα:

Για την εξόφληση των συναλλαγών με τοσυνολικής αξίας 50.796,00 € εμφανίζεται ισόποση ανάληψη μετρητών ποσού 50.796,00 € από το λογαριασμό του προσφεύγοντος, το οποίο και αντίστοιχα κατατέθηκε σε λογαριασμό του Κατόπιν ο λαμβάνει το ποσό των 45.796,00 € από την τράπεζα, από το οποίο τα 2.000,00 € σε μετρητά (200€ Φ10) και τα υπόλοιπα 43.796,00 € επιστρέφουν ως κατάθεση με μεταφορά σε λογαριασμό του προσφεύγοντα (όπου πρώτο όνομα είναι η μητέρα του και αυτός είναι συνδικαιούχος). Όλες οι συναλλαγές έγιναν στο κατάστημα της ALPHA BANK στη Δράμα, που σημαίνει ότι ο αντισυμβαλλόμενος ήρθε στη Δράμα προκειμένου να εξασφαλιστεί η επιστροφή των επιπλέον χρημάτων από την πραγματική αξία της συναλλαγής πίσω στο λογαριασμό του προσφεύγοντα. Όλες οι συναλλαγές έγιναν μέσα σε χρονικό διάστημα λίγων λεπτών και συνεχόμενο αύξοντα αριθμό πράξης, ενώ από το πεδίο «Ανάλυση Χρηματικού» επί του σώματος των χρηματικών ενταλμάτων, προκύπτει η σύνδεση των παραπάνω συναλλαγών.

Επομένως η διαφορά 7.000,00 € (Αξία παγίων 50.796,00 € - επιστροφή ποσού 43.796,00 €) αποτελεί την πραγματική αξία της συναλλαγής.

Για την εξόφληση των συναλλαγών με τηνσυνολικής αξίας 30.050,00 € εμφανίζεται ανάληψη ποσού 33.900,00 € από το λογαριασμό του προσφεύγοντος και κατάθεση ποσού 30.000,00 € σε λογαριασμό της Κατόπιν η λαμβάνει από την τράπεζα το ποσό των 30.000,00 €, το οποίο και επιστρέφει ως κατάθεση σε λογαριασμό του προσφεύγοντα (όπου πρώτο όνομα είναι η μητέρα του και αυτός είναι συνδικαιούχος). Όλες οι συναλλαγές έγιναν στο κατάστημα της ALPHA BANK στη Δράμα που σημαίνει ότι η αντισυμβαλλόμενη ήρθε στη Δράμα προκειμένου να εξασφαλιστεί η επιστροφή των επιπλέον χρημάτων από την πραγματική αξία της συναλλαγής πίσω στο λογαριασμό του προσφεύγοντα. Όλες οι συναλλαγές έγιναν μέσα σε χρονικό διάστημα λίγων λεπτών και συνεχόμενο αύξοντα αριθμό πράξης, ενώ από το πεδίο «Ανάλυση Χρηματικού» επί του σώματος των χρηματικών ενταλμάτων, προκύπτει η σύνδεση των παραπάνω συναλλαγών. Επομένως, η διαφορά 3.900,00 € (Ανάληψη ποσού για πληρωμή 33.900,00 € - επιστροφή ποσού 30.000,00 €) αποτελεί την πραγματική αξία της συναλλαγής. Τα ποσά αυτά των διαφορών θεωρούνται ότι είναι τα πραγματικά ποσά αξίας των συναλλαγών δηλ. 7.000,00 € και 3.900,00 € αντίστοιχα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι οι αξίες των παγίων που αγόρασε ήταν πραγματικές, προσκομίζει σχετικές προσφορές αγοράς καινούργιων μηχανημάτων και προϊόντων της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με τιμές αγοράς έτους 2012 και 2018 και πλέον κάποια εκ των τιμολογίων αγοράς των πωληθέντων, όπως αποκτήθηκαν από το, το συνολικό ύψος των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 15.981,70 € (καθαρή αξία 13.420,00 €). Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δράμας προέβη σε έλεγχο, μέσω διαδικτύου, των τιμών πώλησης καινούριων μηχανημάτων που αναφέρονται στις ανωτέρω προσφορές, όπου προέκυψε ότι οι τιμές είναι πολύ χαμηλότερες από αυτές που αναφέρονται στις εν λόγω προσφορές. Επομένως, οι ανωτέρω προσφορές δεν δύναται να εκτιμηθούν, καθότι αποτελούν άτυπο έγγραφο που συντάσσεται λαμβάνοντας υπόψη και τη προσωπική σχέση πελάτη - προμηθευτή. Σύμφωνα επομένως με τα ανωτέρω, δεν δικαιολογείται το γεγονός ότι ο προσφεύγων προτίμησε την αγορά μεταχειρισμένων παγίων (τριετίας και πενταετίας) με τιμές ίσες ή και μεγαλύτερες με αυτές των καινούριων, καθώς δεν συνάδει με τη συνήθη κοινή πρακτική. Περαιτέρω, ο προσφεύγων προς ανταπόδειξη, δεν αναφέρει και δεν προσκομίζει τίποτα σχετικά με τις πληρωμές των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Ως προς τον προσδιορισμό της αποκρυσβείσας αξίας στο ποσό των 14.932,29 €

Επειδή στο άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτησή του» του Ν.2238/94 ορίζεται :

«1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελλμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του.... φυσιοθεραπευτή, ...

7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του...»

Επειδή, στην με αρ. πρωτ. Δ12Α 1096876 ΕΞ2012/25 -06-2012 ιδιαίτερη απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών σε ερώτημα του Πανελλήνιου Συλλόγου Φυσικοθεραπευτών, διευκρινίζονται τα εξής :

« Παρ. 5: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επιμέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης του.

Παρ. 8: Συνεπώς χρόνος απόκτησης του εισοδήματος των γιατρών θεωρείται το έτος που λαμβάνεται το εκκαθαριστικό σημείωμα από το ασφαλιστικό ταμείο και υποχρέωση για φορολόγηση υπάρχει για τα ποσά που αναγράφονται σε αυτό, ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης του προβλεπόμενου στοιχείου Κ.Β.Σ. (Δ12Α 1074196/09.05.2012)

Παρ. 9: Ανάλογη εφαρμογή, τα ανωτέρω ισχύουν και για τη περίπτωση των φυσιοθεραπευτών που συμβάλλονται με τα ασφαλιστικά ταμεία, μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατά τα ανωτέρω, και εφόσον βέβαια ακολουθείται η προβλεπόμενη διαδικασία όσον αφορά στα εντάλματα πληρωμής.»

Επειδή, σύμφωνα με την από 8/11/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η διαφορά, που προέκυψε βάσει ελέγχου ποσού 14.932,29 €, προέρχεται από:

Αμοιβή από Ο.Α.Ε.Ε., ποσό 13.388,99 €, βάσει της από 08.03.2013 βεβαίωσης του εν λόγω φορέα για αμοιβές που καταβλήθηκαν από 01.01.2012 - 31.12.2012, για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος 2.762,66 €. Ο προσφεύγων προσκόμισε τη βεβαίωση αυτή ως συνημμένη με τη δήλωση φόρου

εισοδήματος οικ. έτους 2013 και συμπεριέλαβε τον αναλογούντα φόρο (20%) στον κωδ. 605, πλην όμως δε συμπεριέλαβε την αμοιβή στα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση στα καθαρά κέρδη.

Αμοιβή από Ε.Τ.Α.Α., ποσό 1.543.30 €, βάσει της από 22.08.2012 βεβαίωσης του εν λόγω φορέα για αμοιβές που καταβλήθηκαν από 01.01.2012-31.12.2012 για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος 277,79 €. Ο προσφεύγων προσκόμισε τη βεβαίωση αυτή ως συνημμένη με τη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και συμπεριέλαβε τον αναλογούντα φόρο (20%) στον κωδ. 605, πλην όμως δε συμπεριέλαβε την αμοιβή στα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση στα καθαρά κέρδη.

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αποδείξει ότι το ποσό των 13.388,99 €, που αναγνωρίζει ο έλεγχος ότι έλαβε από τον Ο.Α.Ε.Ε. για το 2012, είναι λανθασμένο, προσκομίζει το με αριθμό πρωτ./5-12-2018 έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α., καθολικός διάδοχος του Ο.Α.Ε.Ε.. Στην επισυναπτόμενη κατάσταση πληρωμών του ανωτέρω εγγράφου αναφέρεται το με αρ. .../10-7-2012 ένταλμα πληρωμής, ΔΠΥ, ποσού 4.881,65 € και το με αρ./10-7-2012 ένταλμα πληρωμής, ΔΠΥ ..., ποσού 4.438,62€, συνολικής αξίας 9.320,27 €. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσό, αξίας 9.320,27 €, είναι αυτό που εισέπραξε πραγματικά στο έτος 2012 από τον Ο.Α.Ε.Ε. και που δήλωσε και στα ακαθάριστα έσοδά του για το έτος αυτό, γεγονός που δεν αποδεικνύεται, καθώς σύμφωνα με την από 8/11/2018 έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων καταχώρισε το ποσό των 9.320,27 € στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, χωρίς να το δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Επειδή οι ως άνω διατάξεις του νόμου είναι σαφείς όσον αφορά το χρόνο κτήσης του εισοδήματος. Σύμφωνα δε με τα διαλαμβανόμενα στην με αρ. με αρ. πρωτ. Δ12Α 1096876 ΕΞ2012/25-06-2012 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος των γιατρών θεωρείται το έτος που λαμβάνεται το εκκαθαριστικό σημείωμα από το ασφαλιστικό ταμείο και υποχρέωση για φορολόγηση υπάρχει για τα ποσά που αναγράφονται σε αυτό, ως εκ τούτου η συνημμένη με τη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 βεβαίωση του Ο.Α.Ε.Ε. αποτελεί δικαιολογητικό απόκτησης του πραγματικού εισοδήματος του προσφεύγοντα για το έτος 2012 και ορθώς η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε το αναγραφόμενο σε αυτήν ποσό των 13.388,99 € στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους. Άλλωστε, ο προσφεύγων έλαβε ως ορθό το ποσό του παρακρατούμενου φόρου που αναγράφεται στην ανωτέρω βεβαίωση του Ο.Α.Ε.Ε. και το αφαίρεσε από τον καταβλητέο φόρο, ενώ απέρριψε το αναγραφόμενο ποσό του εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

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

Εισόδημα

Η με αριθμό/8-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Ποσό καταλογισμού **35.923,37 €**

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.