



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

04.11.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2968

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

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. 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 Α. Α. Δ. Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **05/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της από 24.04.2019 και με αριθ. Ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2017 του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. ΣΜΥΡΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 24.04.2019 και με αριθ. Ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. ΣΜΥΡΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση η άλλως τροποποίηση .

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής (ΔΟΥ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ)

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 με αριθμ. ειδοποίησης/24.04.2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, η οποία εκδόθηκε βάσει της υπ'αριθμ. /19.06.2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη του προσφεύγοντος ,προσδιορίστηκε ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 28.366,40 ευρώ.

Ειδικότερα στην ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2017 ο προσφεύγων συμπεριέλαβε το ποσό των 68.407,00 € από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ως δικηγόρος στον κωδ. 425 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Ε1, ποσό που αφορούσε αμοιβή του για παροχή υπηρεσιών ως δικηγόρος προς τους: 1), 2), 3) και 4) Για το ως άνω ποσό εξέδωσε τα με αριθμό, και /03-03-2017 τιμολόγια συνολικής αξίας 68.407,00 € στο όνομα του

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε μήνυση με αριθ. ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών, η οποία δεν έχει εκδικασθεί μέχρι σήμερα, καθώς και την από 21.08.2018 αγωγή και με αριθ. κατάθεσης/2017 ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2018 απόφαση βάσει της οποίας υποχρεώθηκαν οι δύο εκ των εναγομένων, μεταξύ των άλλων, να αποδώσουν στον προσφεύγοντα το ποσό των 68.400,00 € των ως άνω τιμολογίων. Η ως άνω απόφαση έχει καταστεί τελεσίδικη όπως προκύπτει από το υπ'αριθ. /2018 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Στις 12/07/ 2018 ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης την με αριθ. πρωτ. /2018 αίτηση με την οποία προσκόμισε όλα τα μνημονευόμενα στην αίτηση αυτή έγγραφα και ζήτησε την αναστολή εκκαθάρισης της φορολογικής του δήλωσης μέχρι του χρόνου έκδοσης τελεσίδικης απόφασης επί της παραπάνω αγωγής του.

Στις 16/04/2019 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης και την με αριθ. πρωτ. /16 - 04 - 2016 αίτηση με την οποία προσκόμισε την υπ' αριθ. /2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, καθώς και το υπ' αριθ. /2018 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών και αιτήθηκε να μην υπολογισθεί στο φορολογητέο εισόδημα του το ανείσπρακτο ως άνω ποσό των 68.400,00 € των επίμαχων τιμολογίων κατά την εκκαθάριση της φορολογικής του Δήλωσης του φορολογικού έτους 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση μερικά η ολικά η από 24.04.2019 και με αριθ. Ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος φορολ. έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. ΣΜΥΡΝΗΣ και να εξαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημα του το ποσό των 68.407,00 € ισχυριζόμενος ότι :

Για την αμοιβή του για παροχή υπηρεσιών ως δικηγόρος προς τους: 1), 2), 3) και 4) ποσού 68.407,00 € εξέδωσε τα με αριθμό , και/03-03-2017 στο όνομα του

Τα εν λόγω τιμολόγια με απρόσμενη επίσκεψη στο γραφείο του τα άρπαξε βίαια ο (γιός του) χωρίς να του καταβάλλουν το ισόποσο της ονομαστικής τους αξίας .Με την από 21 - 08 - 2017 αγωγή του στο Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών εναντίον τους με αριθ. κατάθεσης/2017, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 απόφαση, υποχρεώθηκαν να του αποδώσουν τα υπ' αριθ. - και/3 - 3 - 2017 τιμολόγια μου συνολικού ποσού 68.400 ευρώ. Η εν λόγω απόφαση έχει καταστεί τελεσίδικη, όπως προκύπτει από το υπ' αριθ./2018 πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου Αθηνών.

Το ποσό των 68.400,00 € είναι ανείσπρακτο και σε φόρο υπόκεινται μόνο τα εισοδήματα που εισπράχθηκαν κατά το οικείο φορολογικό έτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **11 του ν. 4308/2014** ορίζεται ότι:

«1 .Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επείδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8 ν . 4172/2013** ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1223/8-10-2015** ορίζεται: «...ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων

παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4303/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.ρ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται α σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

.....

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 «Δήλωση με επιφύλαξη» ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη.»

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη

Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Επειδή η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου , με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της . Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν, δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και την φορολογική αρχή , η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της , ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί ανατιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωση του ο φορολογούμενος.

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα του προσφεύγοντα οι πελάτες του, μετά από θανάσιμο ατύχημα του γιού τους ,του ανέθεσαν την αστική υπόθεση αποζημίωσης κατά των υπαιτίων. Την υπόθεση του την ανέθεσαν εργολαβικώς και η σχετική συμφωνία που καταρτίστηκε μεταξύ τους συνίστατο α) στην συμφωνία της αμοιβής του σε ποσοστό 20% επί του αντικειμένου της δίκης β) όλα τα εν γένει έξοδα μέχρι την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης να καταβληθούν από τον προσφεύγοντα γ) η επιδικασθείσα δικάστική δαπάνη να περιέλθει σε αυτόν επιπλέον της αμοιβής του και δ) σε περίπτωση αποτυχίας δεν εδικαιούτο καμία αμοιβή.

Σύμφωνα με το ιστορικό της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής η υπόθεση τελεσιδίκησε με την υπ' αριθ./2013 απόφαση του Εφετείου Αθηνών το οποίο προσδιόρισε χρόνο πληρωμής των όσων επιδικάστηκαν την **03-03-2017** και **08.01.2018** και την πληρωμή από το Επικουρικό Κεφάλαιο ως εξής:

α) στον το ποσό των 94.956,28 ευρώ με την έκδοση και παράδοση της υπ' αριθ. δίγραμμης και μη μεταβιβάσιμης επιταγής της β) στην το ποσό των 95.624,73 ευρώ με την έκδοση και παράδοση της υπ' αριθ. δίγραμμης και μη μεταβιβάσιμης επιταγής της

Βάσει της τελικής συμφωνίας του προσφεύγοντος με του πελάτες του αποφασίστηκε ,μετά την υπ' αριθ./2013 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, να του καταβάλλουν το ποσό των 68.400,00 € και για το οποίο εξέδωσε τα υπ' αριθ.- και/3 - 3 - 2017 τιμολόγια.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με την έκδοση της ως άνω απόφασης του Εφετείου Αθηνών ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσίας του προσφεύγοντος και απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του ως άνω ποσού κατά την ημερομηνία που όρισε αυτή.

Επομένως το εισόδημα του προσφεύγοντα ποσού 68.407,00 € προερχόμενο από την αμοιβή για παροχή υπηρεσιών (δικηγόρου) έχει καταστεί δεδουλευμένο και έχει αποκτήσει το δικαίωμα είσπραξης.

Επειδή λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω διατάξεων **κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της παροχής υπηρεσίας και απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης.**

Επειδή η εκτέλεση της ως άνω απόφασης εναπόκειται στην μεταξύ τους συνεννόηση καθώς και στην προσήκουσα επιμέλεια και ενέργειες του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32§2 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή ανάκληση του φορολογητέου εισοδήματος γίνεται μόνο με τροποποιητική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4172/13.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τα στοιχεία της εν λόγω δήλωσης σύμφωνα με το αρθ. 32§2 Ν.4174/2013 χωρίς να παραληφθεί κατά την εκκαθάριση κάποιο δεδομένο της δήλωσης η να προστεθεί κάποιο επιπλέον στοιχείο αυτοβούλως.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26§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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **05/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Ποσό Πληρωμής: 28.366,40€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με ημερομηνία έκδοσης 24.04.2019 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.