



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 17.12.2019

Αριθμός απόφασης: 2620

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 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 αριθμ. 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 από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό ειδ.07.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδ.07.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό καταχ.05.2019 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 διατυπώνοντας την επιφύλαξή της ως προς το ποσό που είχε προσυμπληρωθεί στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (χωρίς έναρξη δραστηριότητας)» ύψους 5.637,50€ η οποία απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή με την έκδοση στις 02.07.2019 της με αριθμό ειδ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή της και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη ως προς το δηλωθέν εισόδημα στον κωδικό 403 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της φορολογικού έτους 2018 ποσού 5.637,50€, καθώς πρόκειται για εισόδημα φορολογικών ετών 2014 και 2015 από την επαγγελματική δραστηριότητά της ως φυσιοθεραπεύτριας το οποίο δηλώθηκε και φορολογήθηκε στα αντίστοιχα έτη.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει αντίγραφα των οικείων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και των βιβλίων της στα οποία καταχωρήθηκαν.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε για εισοδήματα αποκτηθέντα έως 31.12.2013 ορίζεται ότι:

«7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.

Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διάρκειας, 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 εισοδήματος τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης του.

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. Δ12Α 1074196/ 9.5.2012 έγγραφο διευκρινίσθηκε ότι:

«1. 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 είσπραξής του.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάσταση και αναρίθμησή τους με τον ν.3842/2010, προβλεπόταν ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Ως εισπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη επί αποδείξη αναγγελία στο δικαιούχο.

3. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση (σχετ. η Σ913/18-3-1981 διαταγή και τα 1009369/139/A0012/24-1-2007 και 1110338/1759/A0012/7-10-1998 έγγραφά μας), δεδομένου ότι η έκδοση των ενταλμάτων πληρωμής από τις Δ/νσεις Εντελλομένων Εξόδων αποτελεί ασκητό δικαίωμα για το δικαιούχο, ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος των γιατρών που έχουν συμβληθεί με τα ασφαλιστικά ταμεία θεωρείται εκείνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος έλαβε με οποιονδήποτε τρόπο γνώση της έκδοσης του ανωτέρω εντάλματος πληρωμής, η οποία έκδοση συνιστά πίστωση του ποσού της αμοιβής, χωρίς να εξετάζεται ο χρόνος έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου. Τα ασφαλιστικά ταμεία υποχρεούνται στο τέλος του έτους να εκδίδουν σχετική βεβαίωση για κάθε πιστωτή τους, στην οποία εμφανίζεται ο αριθμός των χρηματικών ενταλμάτων που εκδόθηκαν στο όνομά τους, καθώς και το συνολικό ποσό το οποίο θεωρείται ότι εισέπραξαν και αποτελεί εισόδημα που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε.

4. Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τους γιατρούς από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, μεταξύ των οποίων είναι και τα ασφαλιστικά ταμεία, εξακολουθεί να θεωρείται ο χρόνος εισπραξής του. Συνεπώς, με βάση τα όσα προαναφέραμε, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος των γιατρών εξακολουθεί να θεωρείται το έτος εκείνο που λαμβάνεται το εκκαθαριστικό σημείωμα από το ασφαλιστικό ταμείο και υποχρέωση για φορολόγηση υπάρχει για τα ποσά που αναγράφονται σε αυτό ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής 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, με την ΠΟΛ. 1223/8-10-2015 διευκρινίσθηκε ότι:

«4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής 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.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει 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.4308/2014 (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.

.....
Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξής του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

.....
6. Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013».

Επειδή, εν προκειμένω τα ακόλουθα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με λήπτη τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

..../28.05.2014	328,00
..../28.05.2014	344,50

.../02.06.2014	120,00
.../02.06.2014	285,00
.../02.06.2014	240,00
.../02.06.2014	345,00
.../02.06.2014	195,00
.../02.06.2014	270,00
.../02.06.2014	255,00
..../02.06.2014	345,00
..../02.06.2014	255,00
..../02.06.2014	195,00
.../02.06.2014	195,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	3.372,50

αφορούν σε υπηρεσίες παρασχεθείσες τα έτη 2012 και 2013 οι οποίες εξοφλήθηκαν το έτος 2018 από τον Οργανισμό και με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 χρόνος απόκτησης του εισοδήματος που προκύπτει από αυτές θεωρείται ο χρόνος εξόφλησής τους από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ήτοι το φορολογικό έτος 2018 ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, εν προκειμένω τα ακόλουθα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με λήπη τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

..../03.06.2014	1.950,00
.../04.06.2014	3.000,00
.../08.07.2014	2.400,00
.../01.08.2014	3.000,00
..../.....2014	1.950,00
.../06.10.2014	1.950,00
..../03.11.2014	3.000,00
.../02.12.2014	3.000,00
..../05.01.2015	2.400,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	22.650,00

αφορούν σε υπηρεσίες παρασχεθείσες το φορολογικό έτος 2014 εκ των οποίων το 10% της αξίας τους ήτοι ποσό 2.265,00€ καταβλήθηκε από τον Οργανισμό στην προσφεύγουσα το έτος 2018.

Επειδή, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013 χρόνος απόκτησης του ανωτέρω εισοδήματος των 2.265,00€ είναι ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς το ανωτέρω ασφαλιστικό ταμείο ήτοι το φορολογικό έτος 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς το ποσό των 3.372,50€ συμπεριελήφθη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ενώ το ποσό των 2.265,00 € θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους 2014 και θα πρέπει να μην συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς ποσό εισοδήματος 2.265,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.