



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.12.2022

Αριθμός απόφασης: 2338

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. 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».

5. Την από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με

ΑΦΜ:, κατά της με αριθ. ειδοποίησης2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, με βάση την υποβληθείσα με αριθ. καταχ./2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθώς και κατά της με αρ. πρωτ.2022 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής επί της με αρ.2022 αίτησής του, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 08.09.2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας φορολογικού έτους 2021 (αρ. δήλωσης), προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 38.909,88€, προκαταβολή επόμενου έτους 14.227,48€ και συμβεβαιούμενα ποσά 5,11€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 53.142,47€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις2022, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, με επιφύλαξη, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον πίνακα Γ2 αυτής (Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) και ειδικότερα στον κωδ. 403 [Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη] ποσό 116.964,57€ και στον κωδ. 605 [Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 αρθρ. 64 και 5γ αρθρ.69 ΚΦΕ)] ποσό 9.357,17€.

Τα εν λόγω ποσά περιλαμβάνονταν στην εικόνα αποδοχών έτους 2021 του φορολογούμενου στο υποσύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του TaxisNet, ως αποδοχές αρ. 64 παρ. 2 υποπερ. γγ' του Ν. 4172/2013, που καταβλήθηκαν από τον Δήμο Εορδαίας (ΑΦΜ).

Ακολούθως, ο προσφεύγων με την με αρ. πρωτ.2022 αίτησή του προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, διατύπωσε την επιφύλαξή του, τόσο ως προς ότι τον χαρακτηρισμό του ποσού των 116.964,57€ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και ως προς τον μη καταμερισμό του στα έτη 2011-2016, τα οποία και αφορά. Το εν λόγω ποσό επιδικάστηκε από το Μονομελές Πρωτοδικείο Κοζάνης (σχετ. η υπ' αρ./2020 απόφαση) και από το Εφετείο Δυτικής Μακεδονίας (σχετ. η υπ' αρ. 46/2021 απόφαση) βάσει των διατάξεων του αδικαιολόγητου πλουτισμού (αρ. 904 εδ. α' και 908 εδ. α' του Αστικού Κώδικα) και αφορούσε την ωφέλεια που αποκόμισε ο το διάστημα 2011-2016, από την εργασία του προσφεύγοντος ως φύλακα στο εργοστάσιο της εταιρίας με την επωνυμία «.....» (.....) στην Πτολεμαΐδα, την εκμετάλλευση του οποίου είχε ο εν λόγω δήμος.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας με την με αρ. πρωτ.2022 απάντησή του απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος, εκκαθάρισε την υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2021 και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού, συμπεριλαμβάνοντας στον κωδ. 403 [Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη] ποσό 116.964,57€ και στον κωδ. 605 [Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ.1δ, 2 άρθρ. 64 και 5γ αρθρ.69 ΚΦΕ)] ποσό 9.357,17€, γνωστοποιώντας του ότι η εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έγινε βάσει των προ-συμπληρωμένων κωδικών εισοδημάτων και παρακρατούμενων φόρων και ότι σε περίπτωση λανθασμένης υποβολής θα πρέπει να επικοινωνήσει με τον εργοδότη ή φορέα (εν προκειμένω με τον) προκειμένου ο τελευταίος να υποβάλει ηλεκτρονικά εκ νέου το αρχείο με τα σωστά στοιχεία βεβαίωσης.

Ο δε με την με αρ. πρωτ./30.05.2022 έγγραφη απάντησή του στο με αρ. πρωτ./24.05.2022 αίτηση του προσφεύγοντος δήλωσε ότι δεν μπορεί να χαρακτηρίσει μονομερώς το ποσό που κατέβαλε με βάση τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις (...../2020 &/2021) ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεδομένου ότι ήδη τα ελληνικά δικαστήρια έκριναν τελεσίδικα ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις και να του επιτραπεί να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη από 2011 έως 2016 και να δηλώσει το ως άνω εισόδημα των 116.964,57 ευρώ, ως εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες, κατανεμόμενο ισομερώς στα έτη 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016, ήτοι να δηλώσει εισόδημα 19.494,095€ σε κάθε ένα από τα παραπάνω έτη.

Αναφορικά με τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος ως προερχόμενο από παροχή μισθωτών υπηρεσιών.

Επειδή στο άρθρο 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. 2. 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 στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη 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 σύμφωνα με την Α 1034/2022 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167)”: «Στους κωδ. 403-404 αναγράφεται το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο, τα οποία δεν είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και αμείβονται με τίτλο κτήσης, φορολογούνται επί των ακαθάριστων εσόδων τους, αφού αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν παρακρατηθεί από τις αμοιβές τους όπου προβλέπεται, ενώ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους λοιπές δαπάνες.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με την με αρ./2021 τελεσίδικη απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας απορρίφθηκε η από 22.05.2020 (αρ. καταθ./04.06.2020) έφεση του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία είχε ασκηθεί κατά της υπ' αρ./2020 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Κοζάνης. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε οριστικά ότι ο, μη καταβάλλοντας στον προσφεύγοντα, με Α.Φ.Μ., την αμοιβή ύψους 116.964,57 ευρώ που αντιστοιχούσε στην εργασία που αυτός παρείχε (φύλαξη) κατά τα έτη 2011 μέχρι 2016 στις εγκαταστάσεις του εργοστασίου της στην Πτολεμαΐδα κατέστη αδικαιολόγητα πλουσιότερος σε βάρος του, δοθέντος ότι με τον τρόπο αυτό εξοικονόμησε δαπάνη στην

οποία θα υποβαλλόταν αν την εργασία αυτή ανέθετε σε τρίτα πρόσωπα που θα είχαν τα ίδια με τον προσφεύγοντα επαγγελματικά προσόντα και ικανότητες.

Επειδή, μεταξύ του προσφεύγοντος και του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «.....» το οποίο διαδέχτηκε ως καθολικός διάδοχος το Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου «.....» είχαν καταρτιστεί κατά τα έτη 2004 έως 2010 διαδοχικές έγγραφες συμβάσεις μίσθωσης έργου, οι οποίες ανανεώνονταν σε ετήσια βάση, με αντικείμενο την φύλαξη του χώρου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η εκμετάλλευση της οποίας είχε περιέλθει στον ανωτέρω Δήμο. Με το πέρας των διαδοχικών συμβάσεων ο δεν εκδήλωσε την πρόθεσή του να συνεχίσει τη συνεργασία του με τον προσφεύγοντα, ο οποίος ωστόσο συνέχισε να παρέχει τις υπηρεσίες του προς αυτόν έως και το 2016. Παράλληλα άσκησε αγωγή στον (αρ. κατάθεσης/2009 -Μονομελές Πρωτοδικείο Κοζάνης) ζητώντας να αναγνωρισθεί ότι μεταξύ των δύο είχε καταρτιστεί σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου. Η αγωγή του απορρίφθηκε με την με αρ./2013 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Κοζάνης, κατά της οποίας ασκήθηκε έφεση η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αρ./2015 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας, με συνέπεια να κριθεί τελεσίδικα ότι μεταξύ του δήμου και του προσφεύγοντος δεν υφίστατο σύμβαση εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου.

Επειδή, με τις ως άνω αποφάσεις των δικαστηρίων έχει κριθεί οριστικά ότι ουδέποτε υφίστατο σχέση εξαρτημένης εργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και του, παρά μόνο διαδοχικές έγγραφες συμβάσεις μίσθωσης έργου από το 2004 έως το 2010. Όσον αφορά την εργασία που παρείχε ο προσφεύγων στο προαναφερθέντα δήμο το επίμαχο διάστημα 2011-2016, από το Μονομελές Εφετείο Δυτικής Μακεδονίας κρίθηκε οριστικά ότι δεν υφίστατο εργασιακή σχέση αλλά αδικαιολόγητος πλουτισμός του δήμου σε βάρος του προσφεύγοντος και υποχρέωση του πρώτου να καταβάλει την ωφέλεια που αποκόμισε στον δεύτερο, ήτοι το ποσό των 116.964,57 ευρώ.

Κατόπιν τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το εν λόγω ποσό θα πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ισομερούς καταμερισμού του ποσού στα έτη που αφορά

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013, αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος, παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους και διευκρινίστηκε 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 εισπράξης 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 εισπράξης 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».

Επειδή, όπως έχει νομολογιακά κριθεί, προϋπόθεση φορολόγησης του προκύπτοντος (δηλ. του παραγομένου) εισοδήματος είναι η απόκτηση αυτού από τον δικαιούχο. Η εν λόγω έννοια της «απόκτησης» του εισοδήματος ταυτίζεται απλώς προς την απόκτηση απαιτητής αξίωσης εκ μέρους του δικαιούχου, ανεξάρτητα από την εισπράξη αυτής, πλην ρητών εξαιρέσεων του νόμου (βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 1440/2003, ΣτΕ 2799/86, 376/84, 140/78, 510/56, 587, 588, 589 και 590/39, 433/38, 430/32, 505/34, 378/30).

Επειδή, με την Λ.10048/1981/ΠΟΛ.9/26.01.82 εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό ότι κτηθέν εισόδημα θεωρείται εκείνο για το οποίο ο δικαιούχος απέκτησε αχώριστο δικαίωμα εισπράξης ανεξάρτητα από την πραγματοποίησή του. Το εισόδημα αυτό φορολογείται στη χρήση μέσα στην οποία ζητήθηκε η αξίωση εισπράξης αυτού [Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων, Δημ. Σταματόπουλος – Αντ. Καραβοκύρης, Εκδόσεις ELFORIN, 2007, Τόμος Γ', σελ. 2386].

Επειδή σύμφωνα με την Α 1034/2022 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα “Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν. 4172/2013 (Α' 167)”: «.....Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου.....7. Οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράχθηκαν το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται (όπως βεβαίωση από πιστοποιημένο λογιστή-φοροτεχνικό βάσει αναλυτικών

περιοδικών δηλώσεων (Α.Π.Δ.) του ασφαλιστικού φορέα, κ.λπ. ή παλαιότερες βεβαιώσεις αποδοχών από τις οποίες προκύπτει το ύψος των αποδοχών που είχαν καταστεί ανείσπρακτες, δικαστική απόφαση, κ.α.), υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται. Οι τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες δηλώνονται οι ως άνω αποδοχές, θεωρούνται εμπρόθεσμες, εφόσον υποβληθούν εντός του έτους χορήγησης της ετήσιας βεβαίωσης αποδοχών. Στην περίπτωση που οι εν λόγω ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές δεν συμπεριλαμβάνονται σε ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή δεν αναγράφονται σε αυτή διακεκριμένα κατ' έτος ή δεν μπορεί να αποδειχθεί με άλλο πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, οι αποδοχές αυτές φορολογούνται στο έτος καταβολής τους....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από το αρχείο βεβαιώσεων που απέστειλε ο «.....» στην Α.Α.Δ.Ε. για το ποσό των 116.964,57 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων κατά το έτος 2021, δυνάμει της με αρ./2021 απόφασης του Μονομελούς Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας δεν προκύπτουν διακεκριμένα τα ποσά που αφορούν το κάθε έτος. Ωστόσο, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Εφετείου η ωφέλεια του προσφεύγοντος ανήλθε στο ποσό των 23.430,72 ευρώ για κάθε ένα από τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015 και στο ποσό των 23.241,69 ευρώ για το έτος 2016 και συνολικά στο ποσό των 140.395,29 ευρώ ($23.430,72 \text{ ευρώ} \times 5 \text{ έτη} + 23.241,69 \text{ ευρώ} = 140.395,28 \text{ ευρώ}$), δηλαδή όση θα ήταν η αμοιβή που θα κατέβαλε ο δήμος για τις αντίστοιχες υπηρεσίες σε τρίτο πρόσωπο και με κριτήριο την αμοιβή που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα το έτος 2010, οπότε και λύθηκε οριστικά η μεταξύ αυτών σχέση. Καθόσον όμως ο προσφεύγων με την αγωγή του ζήτησε την καταβολή του ποσού των 116.964,57 ευρώ για όλα τα ανωτέρω έτη, το δικαστήριο του επιδίκασε το ποσό αυτό.

Επειδή, κατ' ανάλογη με το σκεπτικό της απόφασης εφαρμογή, δεδομένης της επιδίκασης μικρότερου ποσού, η ωφέλεια του προσφεύγοντος προσδιορίζεται στο ποσό των 19.520,34 ευρώ για κάθε ένα από τα έτη 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015 και στο ποσό των 19.362,87 ευρώ για το έτος 2016 και συνολικά στο ποσό των 116.964,57 ευρώ ($19.520,34 \text{ ευρώ} \times 5 \text{ έτη} + 19.362,87 \text{ ευρώ} = 116.964,57$).

Επειδή, από την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και σε συμμόρφωση με το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, γίνεται δεκτό ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες στον από τον προσφεύγοντα, για τις οποίες με την υπ' αριθ./2021 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Δυτικής Μακεδονίας του επιδικάστηκε το συνολικό ποσό των 116.964,57 ευρώ θεωρείται ο χρόνος που ο προσφεύγων απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης της απαίτησής του, ανεξάρτητα από την είσπραξη ή μη αυτής και του χρόνου είσπραξης. Το ύψος δε της απαίτησης για κάθε έτος διακριτά συνάγεται (αναλογικά) από το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου χρόνου φορολόγησης κτηθέντος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός με την προϋπόθεση ότι αυτό θα δηλωθεί στα έτη στα οποία ανάγεται (2011-2015). Η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση διατηρεί το δικαίωμα καταλογισμού του φόρου, για μια πενταετία από το τέλος του έτους στο οποίο ο προσφεύγων

είχε την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση για τα εν λόγω εισοδήματα (ήτοι από το τέλος του έτους 2022, κατά το οποίο αναρτήθηκε στην Α.Α.Δ.Ε. η βεβαίωση αποδοχών από τον Δήμο Εορδαίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ: Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας όπως διενεργήσει νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.