



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/03/2020

Αριθμός απόφασης: 624

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών επί της από 26/07/2019 επιφύλαξης που υπέβαλε με τη με αριθμ. καταχώρισης/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , 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 τη με αριθμ. /2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με επιφύλαξη, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, το ποσό 21.683,13 ευρώ στον κωδικό 404 ως ακαθάριστα έσοδα από την απόκτηση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας), στο οποίο παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού 4.336,66 ευρώ, με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Α. 1009/2019). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προσυμπληρωμένα στα πεδία 404 και 606 της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας. Η Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών δεν προέβη στην εκκαθάριση της παραπάνω δήλωσης με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας κατά της τεκμαιρόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών με την παρέλευση άπρακτης της τρίμηνης προθεσμίας.

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τα εν λόγω ποσά που ήταν προσυμπληρωμένα στη δήλωσή της λανθασμένα εκδόθηκε βεβαίωση το έτος 2018 από τον ΕΟΠΥΥ, καθώς αφορούν επιχειρηματική της δραστηριότητα για τα έτη 2013 έως 2015, όταν και διατηρούσε διαγνωστικό κέντρο, ενώ από το έτος 2016 είναι δημόσιος υπάλληλος χωρίς να ασκεί οποιουδήποτε είδους ελεύθερη επαγγελματική δραστηριότητα. Οι εν λόγω αμοιβές που εμφανίζονται στη βεβαίωση, εκτός του ότι ουδέποτε τις έχει λάβει, αφορούν τιμολόγια τα οποία έχει εκδώσει κατά τα έτη 2013, 2014 και 2015, έχει καταχωρίσει στις δηλώσεις της και φορολογηθεί για αυτά στις οικείες διαχειριστικές χρήσεις 2013, 2014 και 2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών και τα παραπάνω ποσά, για τα οποία λανθασμένα εκδόθηκε βεβαίωση από επιχειρηματική δραστηριότητα το έτος 2018 από τον ΕΟΠΥΥ, να επιμεριστούν στα έτη κατά τα οποία εκδόθηκαν τα αντίστοιχα τιμολόγια από αυτήν προς τον ΕΟΠΥΥ, όταν και θα έπρεπε ο ΕΟΠΥΥ να εκκαθαρίσει από τη δική του πλευρά τα ποσά του claw back και rebate, και να αναμορφωθεί με αυτόν τον τρόπο η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει το με αριθμ. πρωτ. /2019 έγγραφο του ΕΟΠΥΥ – Περιφερειακή Δ/ση Αχαΐας με συνημμένη βεβαίωση αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα που καταβλήθηκαν 01/01/2018-31/12/2018 και κατάσταση κρατήσεων τιμολογίων προμηθευτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 παρ. 7 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 παρ. 9 του ν. 3842/2010 και ίσχυε για τις χρήσεις πριν από την 01/01/2014:

«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 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, στο με **αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1074196 / 9.5.2012 έγγραφο** με θέμα: «Φορολόγηση αμοιβών ιατρών που συμβάλλονται με ασφαλιστικά ταμεία» αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σε απάντηση του από 7-2-2012 ερωτήματος σας, αναφορικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 6 του ν. 3842/2010, οι οποίες εφαρμόζονται για συναλλαγές που πραγματοποιούνται από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1-1-2011 και μετά, 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 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 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 είσπραξη, 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 αποδείξει 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 είσπραξής 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, στις διατάξεις του **άρθρου 8 παρ. 4 του ν. 4172/2013**, όπως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά, ορίζεται:

«4. 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 με την **ΠΟΛ. 1223/2015** διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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 είσπραξής 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 είσπραξής 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.

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.χ. 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 οι 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.

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.

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

.....»

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων και οδηγιών προκύπτει ότι σχετικά με τη φορολόγηση αμοιβών ιατρών που συμβάλλονται με δημόσιους φορείς ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος έχει τροποποιηθεί ως εξής:

- Από 01/01/2011 χρόνος απόκτησης του εισοδήματος των γιατρών θεωρείται το έτος εκείνο που λαμβάνεται το εκκαθαριστικό σημείωμα από το δημόσιο φορέα, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 7 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 του ν. 3842/2010.

- Από 01/01/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος γιατρός απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013**:

«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. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.»

Επειδή εν προκειμένω, μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών η από 26/07/2019 επιφύλαξη άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τη με αριθμ. καταχώρισης/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, χωρίς ωστόσο να έχει εκκαθαριστεί μέχρι σήμερα η παραπάνω δήλωση. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε την εν λόγω δήλωση με επιφύλαξη ως προς το ποσό των 21.683,13 ευρώ, το οποίο ήταν προσυμπληρωμένο στον κωδικό 404 «ακαθάριστα έσοδα από την απόκτηση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας)» με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας. Η επιφύλαξή της έγκειται στο γεγονός ότι για τις εν λόγω αμοιβές που έλαβε από τον ΕΟΠΥΥ έχει εκδώσει τιμολόγια σε προγενέστερο χρόνο κατά τα έτη 2013, 2014 και 2015, τα οποία έχει καταχωρίσει στις δηλώσεις της και συνεπώς έχει φορολογηθεί για αυτά στις οικείες διαχειριστικές χρήσεις 2013, 2014 και 2015.

Επειδή στην **A. 1041/2019** με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται:

«Άρθρο 1 Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

.....

10. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομίστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη,

δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την **Ε. 2140/2019 εγκύκλιο**, σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, αναφέρεται:

«1. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, προκειμένου αυτές να εκκαθαριστούν και να εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να προσκομίσουν δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός 5 εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου και τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά σε φυσική μορφή και στη συνέχεια εκδίδονται οι Πράξεις Διοικητικού/Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 και το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα ήταν ελεύθερη επαγγελματίας, με δραστηριότητα «ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ιατρικής Βιοπαθολογίας (μικροβιολογίας) μέχρι την 28/09/2015, οπότε και υπέβαλε τη με αριθμ./2015 δήλωση διακοπής εργασιών, καθώς σύμφωνα με το ΦΕΚ/2015 διορίστηκε σε θέση ειδικευμένου ιατρού Ιατρικής Βιοπαθολογίας στο Κατά τη διάρκεια άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματός της, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο του ΕΟΠΥΥ – Περιφερειακή Δ/ση Αχαΐας και τις συνημμένες σε αυτό καταστάσεις, συμβαλλόταν με τον ΕΟΠΥΥ και είχε εκδώσει πλήθος Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία εκκαθαρίστηκαν και καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2018.

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη απόρριψη της επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 **είναι τυπικά πλημμελής** και πρέπει για το λόγο αυτό, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, να ακυρωθεί, ώστε η αρμόδια φορολογική αρχή να εκκαθαρίσει τη δήλωση της προσφεύγουσας, αφού πρώτα ασκήσει την ελεγκτική της αρμοδιότητα ως προς το αν οι παραπάνω καταβληθείσες αμοιβές από τον ΕΟΠΥΥ πρέπει να φορολογηθούν ή όχι, στο πλαίσιο της αρχής της αποφυγής διπλής φορολόγησης, εξετάζοντας σε κάθε περίπτωση:

- εάν τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια, τα οποία εκκαθαρίστηκαν από τον ΕΟΠΥΥ και αναφέρονται στην από 14/05/2019 κατάσταση βεβαίωση αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα που καταβλήθηκαν από 01/01/2018 έως 31/12/2018, έχουν καταχωρηθεί στο θεωρημένο βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας.

- εάν το σύνολο της αξίας των παραπάνω τιμολογίων έχει καταχωρηθεί στον οικείο κωδικό «Ακαθάριστα έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών, Π.Υ. προς το Δημόσιο Τομέα» του Εντύπου Ε3 που έχει συνυποβληθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών, και ως εκ τούτου έχει συμπεριληφθεί/μεταφερθεί και στους κωδ. 517 «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος» και 501 «Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα» του εντύπου Ε1 της ως άνω δήλωση.

Και όπως επίσης η αρμόδια αρχή προβεί και σε οποιαδήποτε περαιτέρω ενέργεια θεωρεί απαραίτητη, προκειμένου να κριθεί εάν οι παραπάνω αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα που ο ΕΟΠΠΥ κατέβαλε στην προσφεύγουσα το έτος 2018 αφορούν ήδη φορολογηθείσες κατά τα προηγούμενα έτη αμοιβές, οι οποίες υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, δεν πρέπει να συμπεριληφθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών επί της από 26/07/2019 επιφύλαξης που υπέβαλε με τη με αριθμ. καταχώρισης/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.