



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31-03-2025

Αριθμός απόφασης: 840

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς,

β) της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάςκαι

γ) της υπ' αριθμ. Ατομικής Ειδοποίησης Χρεών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 177.152,23 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 88.576,12 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 40.810,78 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 306.539,13 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζονται επί της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθμ. Πρωτ. ΔΕΛ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχου – Τμήμα Ζ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό έγγραφό ο προσφεύγων με αντικείμενο δραστηριότητας το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 (Ιανουάριος 2018) εισέπραξε ποσό ύψους 863.467,83 €, προερχόμενο από δικηγορικές αμοιβές που παρείχε πλέον τόκους.

Η φορολογική διαφορά προέκυψε καθώς τα αποτελέσματα της κρινόμενης φορολογικής περιόδου 01/01/- 31/12/2018 προσδιορίστηκαν για τον προσφεύγοντα από τον έλεγχο, με την προσθήκη ακαθαρίστων εσόδων ποσού 408.107,84 € που αφορά αδήλωτο εισόδημα από αμοιβές για δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το έτος 2004 για τις οποίες, δυνάμει δικαστικής απόφασης, ο προσφεύγων κατατάχθηκε ως προνομιούχος δανειστής και εισπράχθηκαν από τον ίδιο το έτος 2018.

Ιστορικό

Με το υπ'αριθμ. Πρωτ. ΔΕΛ έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Ελέγχου(τμήμα Ζ) ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς για το γεγονός ότι ο προσφεύγων, δικηγόρος, κατά το φορολογικό έτος 2018 (Ιανουάριος 2018) εισέπραξε το ποσό των 863.467,83 €, από δικηγορικές αμοιβές, προκειμένου να ερευνηθεί αν έχει δηλωθεί το ανωτέρω ποσό στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τα επισυναπτόμενα στο ως άνω έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχους διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Σύμφωνα με την υπ'αριθμ.τελεσίδικη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Λιβαδειάς έγινε δεκτή η απόΑγωγή του προσφεύγοντοςκαθώς και του δικηγόρουκατοίκου Λιβαδειάς για απαίτησή τους προερχόμενη από αμοιβές για παροχή δικηγορικών υπηρεσιών (σύνταξη και άσκηση ανακοπών κατά την χρήση 2004) για

λογαριασμό ενός εκ των εναγόμενων ήτοι της εταιρείας Με την ανωτέρω απόφαση υποχρεώθηκαν οι εναγόμενοι (.....) να καταβάλουν στους ενάγοντες (ως άνω αναφερόμενους δικηγόρους) ποσό 100.000,00 €, νομιμοτόκως από την επομένη της επίδοσης της αγωγής μέχρι την πλήρη εξόφληση της απαίτησής τους και αναγνωρίστηκε ότι οι εναγόμενοι (.....) οφείλουν στους ενάγοντες επί πλέον ποσό 408.788,10 € επίσης νομιμοτόκως από την επομένη της επίδοσης της αγωγής. 'Ητοι συνολικό ποσό απαίτησης 508,788,10 €.

Στην συνέχεια με την με αριθμό έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού στις εκπλειστηριάστηκε ακίνητο της εταιρείας και οι εν λόγω δικηγόροι αναγγέλθηκαν στον Συμβολαιογράφογια την απαίτησή τους συνολικού ποσού 863.467,83 € έκαστος.. Κατόπιν ο συμβολαιογράφοςσυνέταξε τον υπ' αριθμ.πίνακα κατατάξεως δανειστών , σύμφωνα με τον οποίο οι ανωτέρω δικηγόροι κατετάγησαν ο καθένας για το σύνολο της απαίτησής του, ήτοι για το ποσό των 863.467,83 ευρώ έκαστος.

Ο ανωτέρω πίνακας επικυρώθηκε τελεσίδικα με την υπ'αριθμ.Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Λαμίας η οποία δημοσιεύτηκε στις και αμφότεροι οι ανωτέρω δικηγόροι προέβησαν στην είσπραξη του ποσού των 863.467,83 € έκαστος τον Ιανουάριο του 2018. Ειδικότερα δε ο προσφεύγων εισέπραξε το ποσό των 863.467,83 € στις 31/1/2018.

Σύμφωνα δε με την από Βεβαίωση του συμβολαιογράφου και επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου, η οποία προσκομίστηκε στον έλεγχο, το ποσό των τόκων επί του κεφαλαίου της απαίτησης του ελεγχόμενου ανήλθε στο ποσό των 455.359,99 €, με μνεία ότι όπως προκύπτει από την αναγγελία του, έχουν αφαιρεθεί από το κεφάλαιο ποσά από προηγούμενες κατατάξεις.

Το ποσό αυτό των τόκων 455.359,99 € συμπεριέλαβε ο ελεγχόμενος , στην υπ'αριθμ. αρχική εμπρόθεσμη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά για το φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα στον κωδικό 667 (Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης).

Από την Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς στην συνέχεια, εστάλη το υπ'αριθμ. Πρωτ. ερώτημα προς την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας , Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών, με το οποίο ζητήθηκε ως προς το εισπραχθέν από τον προσφεύγοντα ποσό των 863.467,83 € το Ιανουάριο του 2018:

α) αν έχει παραγραφεί ή όχι του Δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το ποσό των 508.788,10 €, που αφορά δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004 και αναγνωρίστηκαν με την υπ' αριθμ.,τελεσίδικη Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς και

β) αν οι τόκοι ποσού 455.359,99 € έχουν ορθά δηλωθεί με την αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας/Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμήμα Α' στο υπ'αριθμ. Πρωτ. ΔΕΑΦ έγγραφο της επί του του υπ'αριθμ. Πρωτ. εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρει τα κάτωθι:

«1. Σε ό,τι αφορά το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο κατά το χρόνο γέννησης των απαιτήσεων των φορολογούμενων (το έτος 2004), σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 48 του ν-2238/1994, χρόνος κήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου

επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά το οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Με την παρ.9 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παρ.6 του άρθρου 48 του ν-2238/1994 (η οποία αναριθμήθηκε σε 7 με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 9 του ν-3842/2010) και πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρούνταν ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 92 του ν-3842/2010 η παρ.9 του άρθρου 6 του ίδιου νόμου ίσχυε για συναλλαγές που πραγματοποιούνταν από διαχειριστικές χρήσεις που άρχιζαν από 1ης Ιανουαρίου 2011 και μετά (σχετ. ΠΟΛ 1135/2010 και ΠΟΛ 1091/2010).

2. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν-4172/2013 (ΚΦΕ) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014) ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης του.

3. Περαιτέρω, όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ 1223/2015 εγκύκλιο, οι επιδικασθέντες τόκοι φορολογούνται στο χρόνο εισπραξης, καθόσον το δικαίωμα εισπραξής τους αποκτήθηκε με την έκδοση και εκτέλεση της δικαστικής απόφασης

4. Από τα συνοδευτικά έγγραφα του σχετικού προκύπτουν τα εξής: Με την με αριθμ..... πράξη εξόφλησης του πίνακα κατάταξης του συμβολαιογράφου Λιβαδειάς καταβλήθηκε στο δικηγόρο ποσό ύψους 863.467,83€. Στην από βεβαίωση του ίδιου συμβολαιογράφου αναφέρεται ότι το ποσό των 455.359,99€ αφορά τόκους επί του κεφαλαίου της απαίτησης του ως άνω δικηγόρου. Το ποσό των τόκων δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Για τον έτερο δικηγόρο η από βεβαίωση του ίδιου συμβολαιογράφου αναγράφει ότι εισέπραξε το ποσό των 455.359,99€ ως τόκους επί του κεφαλαίου της απαίτησής του το οποίο δηλώθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι το ποσό των τόκων ορθώς δηλώθηκε από τους φορολογούμενους στο έτος εισπραξης. Περαιτέρω, ως προς το ποσό του κεφαλαίου που καταβλήθηκε το 2018 για απαιτήσεις τους από αμοιβές δικηγορικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν το 2004 για τις οποίες δυνάμει δικαστικής απόφασης κατατάχθηκαν ως προνομιούχοι δανειστές, από το συνδυασμό των σχετικών φορολογικών διατάξεων που προαναφέρθηκαν προκύπτει ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού είναι ο χρόνος εισπραξης κατά τον οποίο γεννάται η υποχρέωση υποβολής της σχετικής δήλωσης»

Επίσης απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η υπ'αριθμ. Πρωτ. Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/ Διεύθυνση Ελεγκτικών Υπηρεσιών/Τμήμα Β' έγγραφη απάντηση, σχετικά με το υπ'αριθμ. ερώτημα της ως άνω Δ.Ο.Υ. με το οποίο μας γνώρισε κατά το μέρος των αρμοδιοτήτων της τα κάτωθι:

«Ο χρόνος φορολογίας του εισοδήματος για αμοιβές από δικηγορικές υπηρεσίες τόσο των τόκων όσο και του κεφαλαίου των δύο αναφερόμενων δικηγόρων είναι το φορολογικό έτος 2018. Σας γνωρίζουμε ότι εν προκειμένω, έχουν εφαρμογή, κατ' αρχήν, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ (ν. 4987/2022) περί πενταετούς παραγραφής. Περαιτέρω, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 19 ΚΦΔ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' παρ. 2 του άρθρου 36 του ίδιου νόμου.»

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} λόγος: Χρόνος κτήσης εισοδήματος είναι το έτος 2004 και όχι το έτος 2018.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι προισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 αλλά και όλες οι μεταγενέστερες, αναφέρονται στον χρόνο που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες και στην απόκτηση του δικαιώματος είσπραξης ανταποκρινόμενοι στον κανόνα της δεδουλευμένης βάσης και αποκλείοντας εσφαλμένες ερμηνείες από τις φορολογικές αρχές του όρου «χρόνος κτήσης», ο οποίος στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι το έτος 2004.

2^{ος} λόγος: Αρχή δεδουλευμένου.

3^{ος} λόγος: Παραγραφή της χρήσης 2004.

4^{ος} λόγος: Αοριστία, έλλειψη ελεγκτικών επαληθεύσεων και αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου-Πλημμελής η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται: α) παραδεκτώς και εμπροθέσμως ως προς την υπ'αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, και β) अपαραδέκτως ως προς την από Έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ'αριθμ. Ατομική Ειδοποίηση Χρεών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διότι δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 όπως αυτές ίσχυαν το έτος 2004, ήτοι κατά το χρόνο γένεσης της απαίτησης του προσφεύγοντος για την είσπραξη της αμοιβής από τις νομικές υπηρεσίες που παρείχε, ορίζεται ότι:

Άρθρο 48 - Εισόδημα και απόκτησή του

«1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου,

6. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση, για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά....»

Επειδή, με την παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα πρώτα εδάφια της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (η οποία αναριθμήθηκε σε 7 με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3842/2010) και πλέον «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 η προαναφερόμενη παράγρ παρ. 9 του άρθρου 6 του ίδιου νόμου ίσχυε για συναλλαγές που

πραγματοποιούνταν από διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2011 και μετά.

Επειδή, στην παραγρ. 22 της ΠΟΛ. 1091/2010 σχετικά ορίζεται:

« Παράγραφος 22

Εναρμόνιση του χρόνου έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσίας όλων των επιτηδευματιών (έναρξη ισχύος από 1.1.2011).

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. και εναρμονίζεται ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 με τον χρόνο έκδοσης των αποδείξεων και των λοιπών περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών όλων των επιτηδευματιών, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εξακολουθεί να εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη. Έτσι με τις νέες διατάξεις η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη.

Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Διευκρινίζεται ότι για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί από ελεύθερους επαγγελματίες πριν την έναρξη ισχύος των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011), ήτοι έως 31.12.2010 και δεν έχουν εισπραχθεί οι αμοιβές, όπως ορίζεται στη περ. ιβ της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν.3842/2010, οι σχετικές Α.Π.Υ. εκδίδονται με την είσπραξη αυτών.....»

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)) (έναρξη ισχύος από 1.1.2014) ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή, στο τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 4 της ΠΟΛ. 1223/2015 ορίζεται:

«...Περαιτέρω, χρόνος απόκτησης των τόκων που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση θεωρείται ο χρόνος έκδοσης εκτελεστής δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

Άρθρο 37 - Παραγραφή

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.....»

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί του ότι, ο χρόνος κτήσης του επίμαχου εισοδήματος είναι το έτος 2004 και όχι το έτος 2018, της αρχής του δεδουλευμένου και της παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεδομένου ότι ο χρόνος φορολογίας είναι το 2004 η οποία έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2010, στην συνταχθείσα από οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προκύπτει ότι, από την επεξεργασία των στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε στις 31/1/2018 ποσό 863.467,83 € και εξέδωσε την με αριθμό Σειρά Α Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών προς το Ταμείο Παρακαταθηκών & Δανείων συνολικού ποσού 863.467,83 με την αιτιολογία Την ανωτέρω Α.Π.Υ. δεν την έχει καταχωρήσει στα βιβλία του, στην στήλη των εσόδων και δεν έχει συμπεριλάβει στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 καθώς και στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό των 408.107,84 € . Επισημαίνεται ότι το ποσό των τόκων 455.359,99 € έχει συμπεριληφθεί στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 στον κωδικό 667.

Επειδή, από την ίδια έκθεση επίσης προκύπτει με σαφήνεια και πλήρως αιτιολογημένα ότι το ως άνω ποσό του κεφαλαίου που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα το 2018 για απαιτήσεις από αμοιβές δικηγορικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν 2004 για τις οποίες δυνάμει δικαστικής απόφασης ο προσφεύγων κατατάχθηκε ως προνομιούχος δανειστής, τόσο από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όσο και από τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 χρόνος κτήσης του εισοδήματος των 863.467,83€, είναι ο χρόνος είσπραξης τους κατά τον οποίο γεννάται και η υποχρέωση υποβολής της σχετικής δήλωσης. Οι δε διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ίσχυαν για συναλλαγές που πραγματοποιούνταν από διαχειριστικές χρήσεις που άρχιζαν από Ιανουαρίου 2011 και μετά.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην κρινόμενη υπόθεση ο χρόνος φορολογίας του εισοδήματος για τις επίμαχες αμοιβές από δικηγορικές υπηρεσίες τόσο των τόκων όσο και του κεφαλαίου του προσφεύγοντος είναι το φορολογικό έτος 2018 και έχουν εφαρμογή, κατ' αρχήν, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) (πρώην άρθρ. 36), περί πενταετούς παραγραφής.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό Φόρου εισοδήματος στη χρήση 2018 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρασ πενταετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αοριστίας, έλλειψης ελεγκτικών επαληθεύσεων και αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και πλημμέλειας στοιχειοθέτησης των αποδιδόμενων παραβάσεων δεδομένου ότι ο έλεγχος στηρίζει τον καταλογισμό όχι σε δικές του διαπιστώσεις αλλά στο υπ'αριθμ. Πρωτ. ΔΕΛ έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης χωρίς την διενέργεια αυτοτελών παραβάσεων, από την από οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτικά εμπεριστατωμένα και με σαφήνεια προκύπτει ότι έλεγχος έγινε μόνο ως προς τον έλεγχο της ορθής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά το αδήλωτο εισόδημα από αμοιβές για δικηγορικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν το 2004, για τις οποίες δυνάμει δικαστικής απόφασης ο ελεγχόμενος κατατάχθηκε ως προνομιούχος δανειστής και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2018 και δεν πραγματοποιήθηκαν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται από την υπ' αριθμ. πρωτ. Α. 1293/23.7.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.7.2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.

Όσον δε αφορά το κρινόμενο ζήτημα, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε στις 31/1/2018 το ποσό των 863.467,83 € (αμοιβές 408.107,84 € πλέον τόκοι 455.359,99 €) και ότι δεν έχει συμπεριλάβει στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 καθώς και στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό των 408.107,84 € , επισημαίνοντας ότι το ποσό των τόκων 455.359,99 € έχει συμπεριληφθεί στην δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, συνεπώς η φορολογική αρχή αιτιολόγησε με τρόπο σαφή ειδικό και επαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33, 36, 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) τα αποτελέσματα και τις διαφορές στην φορολογία εισοδήματος στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα να προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάςεπί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2018.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018

Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	177.152,23€	177.152,23€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	88.576,12€	88.576,12€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	40.810,78€	40.810,78€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	306.539,13€	306.539,13€

(αριθμ. πράξης)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.