



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΓΡ/ΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αθήνα, 25 Ιουνίου 2012
Δ12Α 1096876 ΕΞ2012

ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210 3375315
ΦΑΞ : 210 3375001

ΠΡΟΣ: **Υπ. Υγείας & Κοιν. Αλληλεγγύης**
Πανελλήνιος Σύλλογος Φυσικοθεραπευτών
Γκνίλφόρδου 12
Αθήνα 10434

ΘΕΜΑ: Βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου

ΣΧΕΤ: Η 603/31.05.2012 επιστολή σας

Σε απάντηση της σχετικής επιστολής σας, αναφορικά με το θέμα, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι, μεταξύ άλλων, οι αμοιβές του ελευθέρου επαγγέλματος του φυσιοθεραπευτή.

2. Ωστόσο, όπως γίνεται πάγια δεκτό από τη διοίκηση, στην περίπτωση όπου κάποιος (γυμναστής, λογιστής, γραφίστας κτλ.) διατηρεί γραφείο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης, δηλαδή με την απασχόληση έμμισθου ειδικευμένου ή βοηθητικού προσωπικού, το εισόδημα αυτό αποτελεί και φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 28 του Κ.Φ.Ε. ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, καθόσον στην περίπτωση αυτή εκτός του κέρδους που προκύπτει από την εκμετάλλευση των ιδίων ειδικευμένων γνώσεων του αποκτά κέρδος στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και από τη χρήση του παραγωγικού συντελεστή εργασία μέσω της απασχόλησης του προσωπικού και συνεπώς εδώ πρωτεύει το κερδοσκοπικό στοιχείο και όχι το πνευματικό, το οποίο αποτελεί γνώρισμα του ελευθέρου επαγγέλματος.

3. Τονίζεται ότι τα παραπάνω δεν αναιρούνται και δεν αλλοιώνεται ο χαρακτηρισμός εισοδήματος, ως εισόδημα που αποκτάται από Ζ' κατηγορίας (ελευθέριο επάγγελμα) όταν χρησιμοποιείται το αναγκαίο και στοιχειώδες προσωπικό για την διοικητική λειτουργία του γραφείου, όπως μπορεί να είναι για παράδειγμα οι υπηρεσίες γραμματειακής υποστήριξης ή οι υπηρεσίες εκπαίδευσης (σχετικά τα Δ12 1169696 ΕΞ2010/14.12.2010, 1052784/1255/A0012/8.11.2006 και 1008981/145/ A0012/10.2.2006 έγγραφα μας).

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ΚΦΕ, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) βάσει της παρ.1 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου, ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών (έσοδα από πωλήσεις και από παροχή υπηρεσιών κλπ).

5. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και νόμου, 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.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάσταση και αναρίθμηση 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 υποχρέου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξη, αναγγελία στο δικαιούχο.

7. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση (σχετ. η Σ913/18-3-1981 διαταγή και τα 1008369/139/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.

8. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση, ότι ο 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 εισπράξης του. Συνεπώς, με βάση τα όσα προαναφέραμε, χρόνος απόκτησης του εισοδήματός 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 (σχετικό το Δ12Α 1074196 ΕΞ 2012/9.5.2012).

9. Κατά ανάλογη εφαρμογή, τα ανωτέρω ισχύουν και για την περίπτωση των φυσικοθεραπευτών που συμβάλλονται με τα ασφαλιστικά ταμεία, μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα, κατά τα ανωτέρω, και εφόσον βέβαια ακολουθείται η προβλεπόμενη διαδικασία όσον αφορά στα εντάλματα πληρωμής.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**



**Ο Δ/ντης
Α. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ**

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ: Δ/ση 12^η: Τμ.Α' (3), Φακ.Τεκμ.(1), Γραφείο κ. Δ/ντη Δ12