



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 20-04-2018

Αριθμ. Αποφ.: 826

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επί της με αριθ. πρωτ.-**2017** αίτησης περί φορολόγησης των ανείσπρακτων αποδοχών που έλαβε το φορολογικό έτος 2016 στα έτη που αφορούν (2012 – 2015) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, 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 εργαζόταν στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία, και στις/2014 άσκησε, κατά της εργοδότης εταιρίας την υπ' αριθ./2014 αγωγή, κατά την ειδική διαδικασία εργατικών διαφορών ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, διότι η ως άνω εταιρία της όφειλε δεδουλευμένες αποδοχές από τον Οκτώβριο του 2012. Με την υπ' αριθμ...../2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία διορθώθηκε με την υπ' αριθμ./2015 απόφαση, έγινε δεκτή η αγωγή της και υποχρεώθηκε η εναγόμενη εταιρία στην καταβολή των δεδουλευμένων αποδοχών ύψους ΕΥΡΩ 21.904,62, που αφορούσαν μισθούς για τα έτη 2012, 2013 και 2014. Κατόπιν τούτων, δεδομένου ότι η εναγόμενη εταιρία δεν κατέβαλε το οφειλόμενο ποσό, αναγκάστηκε να προχωρήσει σε κατάσχεση εις χείρας, ώστε να μπορέσει να ικανοποιηθεί. Τελικά, καταβλήθηκε το ανωτέρω ποσό με καταβολή τρίτου, από τον, στα τέλη του 2016.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις/2017, τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016. Στη δήλωση αυτή δηλώθηκαν ως αμοιβές που φορολογούνται και καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές, προηγούμενων ετών, ύψους ΕΥΡΩ 25.987,32 (καθαρές αποδοχές), σύμφωνα με την Βεβαίωση Αποδοχών ή Συντάξεων που απέστειλε η εργοδότης εταιρία στη φορολογική διοίκηση. Βάσει της δήλωσης αυτής εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2016, με την οποία βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους ΕΥΡΩ 3.963,09.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ. αριθ. πρωτ.-2017 Αίτηση προς τη **Δ.Ο.Υ.** με την οποία ζητούσε να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016 διότι στις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές ύψους ΕΥΡΩ 25.987,32, περιλαμβάνονταν ποσά που αφορούσαν αμοιβές των ετών 2012 – 2015 τα οποία ήθελε να φορολογηθούν στο έτος που αφορούσαν. Στις/2017 εκδόθηκε η με αρ. πρωτ. αρνητική

απάντηση του προϊστάμενου της **Δ.Ο.Υ.** στην υπ' αριθ. πρωτ.-2017 αίτηση της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης της **Δ.Ο.Υ.** και την φορολόγηση των ανείσπρακτων αποδοχών που έλαβε το φορολογικό έτος 2016 στα έτη που αφορούν ήτοι το έτος 2012 (οικονομικό έτος 2013), το έτος 2013 (οικονομικό έτος 2014), το φορολογικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2015, επικαλούμενη, μεταξύ των άλλων, την ΠΟΛ.1223/2015 όπου ορίζεται ότι για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το 2015 και μετά και 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, οι διατάξεις του Ν.2238/1994 έχουν εφαρμογή μέχρι 31-12-2013, ενώ από την έναρξη ισχύος του νόμου 4172/2013 και ειδικότερα από 1-1-2014 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), όπως ορίζεται και στο **άρθρο 72 παρ. 25 του Ν.4172/2013**.

Επειδή, με το **άρθρο 19, παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας** (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 της ΠΟΛ. 1114/2016, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : «*Το Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), με την αριθ. 14/2016 γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και την οποία σας κοινοποιούμε συνημμένη, διευκρίνισε, με αφορμή ερώτημα της υπηρεσίας μας, τα ακόλουθα όσον αφορά στην εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του [άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ.](#) : «.....*

α) Καταρχήν, στην κατά το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο την υπό ισχύ της [παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.2238/1994](#) προβλεπόμενη συμπληρωματική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές υποχρεώσεις του, όσο και την κατά την [παρ. 4 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994](#) ανακλητική δήλωση, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των υποχρεώσεων του που προέκυπταν από την αρχική δήλωσή του.

β) Η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δήλωσης (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ανάγεται στη σφαίρα της βούλησης και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.α.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (ΣτΕ 3788/2005).

Επομένως, υπό το καθεστώς του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., η προβλεπόμενη σε αυτό τροποποιητική δήλωση περιλαμβάνει τόσο τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτού που την υποβάλλει (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώτην συμπληρωματική) και η υποβολή της είναι υποχρεωτική, όσο και τη δήλωση, η οποία συνεπάγεται μείωση των υποχρεώσεων που προέκυπταν από την αρχική δήλωση (και αντιστοιχεί στην προαναφερθείσα πρώτην ανακλητική) και η υποβολή της δεν έχει χαρακτήρα υποχρεωτικότητας, αλλά ανάγεται στη σφαίρα των δικαιωμάτων του ενδιαφερόμενου και τελεί υπό τον χρονικό περιορισμό της υποβολής της μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου.».

Επειδή, ακολούθως στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, εξάλλου στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 46 του ν.2238/94** (Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος) ορίζεται ότι: «**1.** Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής του. Ειδικά, προκειμένου για

αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επιλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξής τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του ν.4172/13** (Φορολογικό έτος) ορίζεται ότι: «4. 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1223/15** (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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..... 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, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ. αριθ. πρωτ.-2017 Αίτηση προς τη **Δ.Ο.Υ.** με την οποία ζητούσε να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016 διότι στις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές ύψους ΕΥΡΩ 25.987,32, περιλαμβανόταν ποσά που αφορούσαν αμοιβές των ετών 2012 – 2015 τα οποία ήθελε να φορολογηθούν στο έτος που αφορούσαν.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2015 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία διορθώθηκε με την υπ' αριθμ...../2015 απόφαση, υποχρεώθηκε η εναγόμενη εταιρεία να καταβάλλει στην προσφεύγουσα **το ποσό των 21.904,62€, για οφειλόμενους μισθούς των χρήσεων 2012, 2013 και 2014 και τελικά καταβλήθηκε το ανωτέρω ποσό, στα τέλη του 2016, μετά από επιβολή μέτρου κατάσχεσης εις χείρας τρίτων, με καταβολή του τρίτου (.....).**

Επειδή, η από Βεβαίωση Αποδοχών, που χορήγησε η εργοδότη εταιρία στην προσφεύγουσα, για τις αποδοχές που της καταβλήθηκαν το έτος 2016, εκδόθηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ1025/2017 (Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων...) και αναγράφει διακεκριμένα τις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές του οικονομικού έτους 2013 (έτος 2012), του οικονομικού έτους 2014 (έτος 2013), του φορολογικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2015. και συγκεκριμένα: **α)** για το οικονομικό έτος 2013 καθαρό ποσό 3.488,13€, ποσό φόρου που αναλογεί 323,17€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 318,32€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 34,88€, **β)** για το οικονομικό έτος 2014 καθαρό ποσό 13.745,95€, ποσό φόρου που αναλογεί 1.224,11€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 1.205,75€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 137,47€, **γ)** για το φορολογικό έτος 2014 καθαρό ποσό 7.002,09€, ποσό φόρου που αναλογούν 576,65€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 568,00€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 67,13€ και **δ)** για το φορολογικό έτος 2015 καθαρό ποσό 1.751,15€, ποσό φόρου που αναλογούν 70,96€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 69,90€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6,67€.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στην υπό κρίση περίπτωση οι καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές κατόπιν δικαστικής απόφασης των οικονομικών ετών 2013 και 2014, δύνανται να φορολογηθούν στο έτος που ανάγονται κατ' επιλογή του φορολογούμενου, ομοίως όσον αφορά τις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές των φορολογικών ετών 2014 και 2015, οι οποίες αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, με την υποβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 19 & 18 ν.4174/2013 τροποποιητικής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **με ΑΦΜ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.