



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.4.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 816

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ΑΦΜ, κατά της με αρ. πρωτ.-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της επί της υπ' αρ.-10-2017 επιφύλαξης που διατυπώθηκε από τον προσφεύγοντα κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

5. Την με αρ. πρωτ.-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της, επί της υπ' αρ.-2017 επιφύλαξης που διατυπώθηκε από τον προσφεύγοντα κατά την υποβολή της

αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος &
7. Το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της συζύγου του προσφεύγοντος με Α.Φ.Μ.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης10-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία, μεταξύ άλλων, ήταν προσυμπληρωμένοι οι κωδικοί 301 & 302 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια» με ποσά 36.960,44€ & 43.655,90€ αντίστοιχα.

Η επιφύλαξή του αφορούσε το γεγονός ότι στα ανωτέρω ποσά συμπεριλαμβάνονταν αποδοχές προηγούμενων ετών (2012-2015), τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του, με Α.Φ.Μ., ύψους 32.368,79€ & 36.899,62€ αντίστοιχα, οι οποίες εισπράχθηκαν εντός του 2016 από την επιχείρηση «.....με Α.Φ.Μ.», κατόπιν της υπ' αρ.2015 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου (που διορθώθηκε με την υπ' αρ./2015 απόφαση) και οι οποίες, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, θα πρέπει να φορολογηθούν στον χρόνο που κατέστησαν δεδουλευμένες και όχι στον χρόνο που εισπράχθηκαν.

Με την υπ' αρ. πρωτ.-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απερρίφθη το αίτημα του προσφεύγοντος για μη φορολόγηση στο φορολογικό έτος 2016 των εντός αυτού εισπραχθέντων αποδοχών προηγούμενων ετών του ιδίου και της συζύγου του. Η φορολογική αρχή προέβη σε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης, φορολογώντας το σύνολο των ως άνω δηλωθέντων στους κωδικούς 301 & 302 ποσών καθαρών αποδοχών, εκδίδοντας την με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 17.885,84€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή και τα συμπληρωματικά υπομνήματα, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση, μερικά ή ολικά, της παραπάνω πράξεως επισημαίνοντας ότι:

Από τις βεβαιώσεις αποδοχών και τις συνοδευτικές καταστάσεις καταβληθεισών αμοιβών, τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του προκύπτουν με σαφήνεια τα ποσά που αφορούν τις προηγούμενες χρήσεις (2012-2015). Κατά συνέπεια, οι εν λόγω αποδοχές πρέπει να φορολογηθούν στο έτος που όφειλαν να καταβληθούν, ήτοι 2012, 2013, 2014 και 2015.

Επειδή, στο άρθρο **46§§1 & 3** του **N. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής 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 δύνανται 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..... 3. Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησης αυτών των αποδοχών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

Ειδικά, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2011 (Σ.Σ. και 2012, 2013) που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος σε έτος μεταγενέστερο από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολείται και ακόμα και αν έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς ή ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο για την ανωτέρω διαχειριστική χρήση.»

Επειδή, στο άρθρο **8§4** του **N. 4172/13** 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».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1223/8-10-2015 ορίζονται τα ακόλουθα:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 19§1&3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση..... 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγωνκαι η σύζυγος τουτο έτος 2016 εισέπραξαν από την εταιρία «..... με Α.Φ.Μ.» ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές (σε καθαρά ποσά) ύψους 32.368,79€ & 36.899,62€ αντίστοιχα, που αφορούν τα έτη 2012-2015. Το γεγονός αυτό δημιουργεί την υποχρέωση δήλωσης των ως άνω ποσών, προκειμένου αυτά να φορολογηθούν, καταρχήν στον χρόνο που εισπράχθηκαν, ήτοι το 2016. Απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προκειμένου τα ποσά αυτά να μην φορολογηθούν στο έτος που εισπράχθηκαν αλλά στο έτος που ανάγονται είναι η διακεκριμένη αναγραφή αυτών στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγήθηκαν στους δικαιούχους από την εταιρία, έτσι ώστε βάσει αυτών να υποβληθούν αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στα έτη που αφορούν,

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Η επιφύλαξή του συνίστατο στα ποσά 36.960,44€ & 43.655,90€, που ήταν προσυμπληρωμένα στους κωδικούς 301 & 302 αντίστοιχα και συγκεκριμένα στο γεγονός ότι στα ανωτέρω ποσά συμπεριλαμβάνονταν αποδοχές προηγούμενων ετών (2012-2015), τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του, με Α.Φ.Μ. ύψους 32.368,79€ & 36.899,62€ αντίστοιχα, οι οποίες εισπράχθηκαν εντός του 2016

από την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», κατόπιν της υπ' αρ.2015 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου (που διορθώθηκε με την υπ' αρ./2015 απόφαση).

Επειδή, με τα υπ' αρ. πρωτ.ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 & ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....-2018 συμπληρωματικά υπομνήματα, κατατέθηκαν στην υπηρεσία μας οι βεβαιώσεις αποδοχών έτους 2016, του προσφεύγοντος και της συζύγου του,, που τους χορηγήθηκαν από την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω βεβαιώσεις εκδόθηκαν σύμφωνα με την ΠΟΛ 1025/2017 (Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων) και αναγράφουν διακεκριμένα τις καταβληθείσες εντός του 2016 ανείσπρακτες αποδοχές ανά φορολογική περίοδο. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2016 του με Α.Φ.Μ., η ως άνω εταιρία κατέβαλε εντός του 2016 τις ακόλουθες ανείσπρακτες αμοιβές προηγούμενων ετών:

α) για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) το καθαρό ποσό των 8.560,39€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 850,09€, παρακρατήθηκε φόρος 837,34€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 85,60€.

β) για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) το καθαρό ποσό των 14.602,45€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 1.412,56€, παρακρατήθηκε φόρος 1.391,37€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 146,03€.

γ) για το φορολογικό έτος 2014 το καθαρό ποσό των 9.205,95€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 742,37€, παρακρατήθηκε φόρος 731,23€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 81,37€.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2016 της Ρόβα Αμαλίας του Στεφ., με Α.Φ.Μ. 102142431, η ως άνω εταιρία κατέβαλε εντός του 2016 τις ακόλουθες ανείσπρακτες αμοιβές προηγούμενων ετών:

α) για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) το καθαρό ποσό των 6.759,11€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 658,10€, παρακρατήθηκε φόρος 648,23€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 62,63€.

β) για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) το καθαρό ποσό των 14.932,53€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 1.485,16€, παρακρατήθηκε φόρος 1.462,88€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 149,34€.

γ) για το φορολογικό έτος 2014 το καθαρό ποσό των 12.063,53€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 1.228,97€, παρακρατήθηκε φόρος 1.210,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 120,65€.

δ) για το φορολογικό έτος 2015 το καθαρό ποσό των 3.144,45€. Στο ποσό αυτό αναλογεί φόρος 316,78€, παρακρατήθηκε φόρος 312,03€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 22,01€.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στις υπό κρίση περίπτωση οι καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές των οικ. ετών 2013-2014 καθώς και των φορολογικών ετών 2014-2015 δύνανται να φορολογηθούν (μέσω υποβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 19 ν. 4174/13 τροποποιητικής δήλωσης) στο έτος που ανάγονται και όχι στο έτος που εισπράχθηκαν, κατ' επιλογή του φορολογούμενου, δεδομένου ότι οι αποδοχές αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στις βεβαιώσεις αποδοχών έτους 2016, τόσο του προσφεύγοντος όσο και της συζύγου του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ. πρωτ.-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.