



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-04-2018

Αριθμ. Αποφ.: 754

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

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

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 ...-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού – Τ.Κ., κατά της με αριθ. ειδοποίησης/-11-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη 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 ..-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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:

Ο προσφεύγων εργάζεται στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....», και στις 08/06/2016 άσκησε μαζί με άλλους 50 συναδέλφους του την υπ' αριθμ..... αίτηση προσωρινής επιδίκασης απαιτήσεων ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου διότι η ως άνω εταιρία του όφειλε δεδουλευμένες αποδοχές από τα έτη 2013, 2014 και 2015. Με την υπ' αριθμ...../-07-2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, έγινε δεκτή η αγωγή του και υποχρεώθηκε η εναγόμενη εταιρία στην καταβολή των δεδουλευμένων αποδοχών. Ο χρόνος που αποκτήθηκε το δικαίωμα είσπραξης των εν λόγω ανείσπρακτων αποδοχών είναι το οικονομικό έτος 2014, το φορολογικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2015.

Ο προσφεύγων υπέβαλε με επιφύλαξη στις 21/07/2017 εμπρόθεσμα και ηλεκτρονικά, την με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016. Περαιτέρω, προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. λόγω της επιφύλαξης την σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και αίτηση-δήλωση ζητώντας σχετικά με τις ανείσπρακτες αποδοχές που του καταβλήθηκαν το 2016, τη μη φορολόγηση τους στο έτος αυτό, αλλά την υπαγωγή τους σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.

Το ως άνω αίτημα απορρίφτηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης/-11-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, με βάση την αριθμ. ηλεκτρονική του δήλωση, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 3.855,13€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την φορολόγηση των ανείσπρακτων αποδοχών που έλαβε το φορολογικό έτος 2016 στα έτη που αφορούν ήτοι το οικονομικό έτος 2014, φορολογικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2015, επικαλούμενος: **α)** την ΠΟΛ1223/2015 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 και **β)** Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω τροποποίησης από την φορολογική αρχή της εν λόγω φορολογικής δήλωσης χωρίς την έκδοση εντολής ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 63 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο **εντός τριάντα (30) ημερών** από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, στο **άρθρο 20 παρ.1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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 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, 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 είσπραξης 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 **ΠΟΛ1223/15** (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, ο προσφεύγων υπέβαλλε στις 21/07/2017 την δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη και προσκόμισε ταυτόχρονα στην Δ.Ο.Υ. αίτηση-δήλωση σχετικά με τον λόγο της επιφύλαξης του ως προς τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και συγκεκριμένα ζήτησε την φορολόγηση των ανείσπρακτων αποδοχών που έλαβε το φορολογικό έτος 2016 στα έτη που αφορούν ήτοι το οικονομικό έτος 2014, το φορολογικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε την βεβαίωση αποδοχών που του χορήγησε η εργοδότης εταιρία «.....». Η εν λόγω βεβαίωση αποδοχών εκδόθηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ1025/2017 (Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων...) και αναγράφει διακεκριμένα τις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές του οικονομικού έτους 2014, του φορολογικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, υποχρεώθηκε η εναγόμενη εταιρεία να καταβάλει προσωρινά στον προσφεύγοντα το ποσό των 28.357,91€, για οφειλόμενους μισθούς των χρήσεων 2013, 2014 και 2015. Η εναγόμενη εταιρεία κατέβαλλε τα ως άνω ποσά κατά το φορολογικό έτος 2016 και ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών στην οποία αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά, ώστε να υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται και συγκεκριμένα: **α)** για το οικονομικό έτος 2014 καθαρό ποσό 4.834,05€, ποσό φόρου που αναλογεί 84,67€, ποσό φόρου

που παρακρατήθηκε 83,40€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10,67€, **β)** για το φορολογικό έτος 2014 καθαρό ποσό 12.921,99€, ποσό φόρου που αναλογούν 1.042,86€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 1.027,22€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 129,25€ και **γ)** για το φορολογικό έτος 2015 καθαρό ποσό 10.548,51€, ποσό φόρου που αναλογούν 861,64€, ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 848,72€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 73,83€. Από την ως άνω βεβαίωση αποδοχών προκύπτει ότι το συνολικό καθαρό ποσό στον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 28.304,55€.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, στην υπό κρίση περίπτωση οι καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές κατόπιν δικαστικής απόφασης του οικονομικού έτους 2014, δύνανται να φορολογηθούν στο έτος που ανάγονται κατ' επιλογή του φορολογούμενου, ομοίως όσον αφορά τις καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές του φορολογικού έτους 2014 & 2015, οι οποίες αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ..-12-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής.

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.