



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 9/3/2017

Αριθμός απόφασης: 665

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 9/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ..... και του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκων ....., Τ.Κ. ...., κατά της από 10/10/2016 και με αρ. ειδοποίησης ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 9/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με βάση την με αρ..... υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 εκδόθηκε η από 10/10/2016 και με αρ. ειδοποίησης ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....από την οποία προκύπτει πιστωτικό ποσό 194,38 €.

Οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν από κοινού αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, για το λόγο ότι έλαβαν από την εργοδότη εταιρία «.....», ΑΦΜ ....., βεβαιώσεις αποδοχών της περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, στις οποίες περιλαμβάνονταν καταβληθείσες αποδοχές προηγούμενου έτους, καθαρού ποσού 1.502,81 € για την πρώτη και 1.045,65 € για τον δεύτερο, ποσά που όπως ισχυρίζονται ουδέποτε εισέπραξαν. Στη συνέχεια υπέβαλλαν την με αρ. .... τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 για τους ίδιους λόγους, η οποία δεν έγινε δεκτή από τη φορολογική αρχή και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου για τους παρακάτω λόγους :

- Άσκησαν την υπ' αριθμ. ..../2015 αγωγή (Διαδικασία Εργατικών Διαφορών) και την από 2/2/2015 αίτηση Ασφαλιστικών Μέτρων ενώπιον του Ειρηνοδικείου ....., για την καταβολή των δεδουλευμένων και για τη συντηρητική κατάσχεση της περιουσίας της εργοδότης εταιρίας, επί των οποίων εκδόθηκαν αντίστοιχα οι .....2015 και ...../2015 αποφάσεις με τις οποίες δικαιώθηκαν. Περαιτέρω, αναγκάστηκαν να ασκήσουν την από 2/2/2015 Δήλωση Επίσχεσης Εργασίας και παράλληλα προσέφυγαν στην Επιθεώρηση Εργασίας για την παράβαση εκ μέρους της εργοδότης των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας, όπου η καταγγελία τους έγινε δεκτή. Συνεχίζουν να βρίσκονται αμφότεροι σε καθεστώς επίσχεσης εργασίας και η εργοδότης εταιρία δεν τους έχει καταβάλει κανένα απολύτως ποσό.
- Ο υπολογισμός για το φόρο εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 βασίστηκε σε εσφαλμένα στοιχεία και ως εκ τούτου η πράξη προσδιορισμού φόρου του οικείου έτους θα πρέπει να ακυρωθεί.
- Η φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έλεγχο των προσωπικών τους οικονομικών στοιχείων και των οικονομικών στοιχείων της εργοδότης εταιρίας προκειμένου να διαπιστωθεί η αλήθεια των ισχυρισμών τους.

**Επειδή**, στο άρθρο 8 παρ. 4 του Ν.4172/2013 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**, στην ΠΟΛ.1223/8-10-2015: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» ορίζεται : «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του

Ν.4172/2013 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.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

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.»

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με την οποία αφαίρεσαν από τους κωδικούς 301 και 302 της δήλωσης, λόγω μη είσπραξής τους, τα ποσά που αντιστοιχούν στις καταβληθείσες αποδοχές προηγούμενου έτους, όπως αυτά αποτυπώνονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που εξέδωσε η εργοδότηρια εταιρία «.....».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, υπάγονται σε φόρο οι καταβληθείσες δεδουλευμένες αποδοχές προηγούμενων ετών, εφόσον αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στις βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγούνται στο δικαιούχο.

**Επειδή,** στις προσκομιζόμενες βεβαιώσεις αποδοχών αναγράφονται διακεκριμένα, οι καταβληθείσες αποδοχές προηγούμενου έτους, για μεν την προσφεύγουσα, καθαρό ποσό 1.502,81€, για δε τον προσφεύγοντα, ποσό 1.045,65 €, ορθώς η φορολογική διοίκηση δεν έκανε δεκτή την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση και εξέδωσε της προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Οι δε ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη είσπραξης των δεδουλευμένων αποδοχών προηγούμενου έτους αποτελούν θέμα περαιτέρω δικαστικής διερεύνησης και εκτιμήσεως και όχι της παρούσας διοικητικής διαδικασίας.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 9/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....  
ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... και του  
....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την  
παρούσα εισήγηση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

**Φορολογικό έτος 2015**

**Πιστωτικό ποσό 194,38 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.