



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 19/02/2020

Αριθμός απόφασης: 385

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/5.12.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. ειδοπ. /2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου φορολ. έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την υπ' αριθ. ειδοπ. /2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Υπόχρεου φορολ. έτους 2018, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 την υπ' αριθ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολ. έτους 2018 που εκδόθηκε την **08/10/2019**, δυνάμει της με αριθ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2018 που η προσφεύγουσα υπέβαλλε με επιφύλαξη, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής ύψους 3.645,07€.

Συγκεκριμένα, με την αριθ. πρωτ./2019 αίτησή της, η προσφεύγουσα ζητά οι καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές καθαρού ποσού **13.204,54€**, που συμπεριλαμβάνονται στον κωδ. 302 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) της ως άνω δήλωσης, οι οποίες εισπράχθηκαν το έτος 2018 αλλά αφορούν το έτος 2016, να φορολογηθούν το έτος αυτό (2016), μέσω τροποποιητικών δηλώσεων, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1223/2015.

Με την αριθ. πρωτ./2019 απάντησή της, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας, καθώς έκρινε ότι κρινόμενη δήλωση ορθά εκκαθαρίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§4 του ν.4172/2013 και την ηλεκτρονική ανάρτηση των βεβαιώσεων αποδοχών της εργοδότης εταιρείας «.....».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έτσι ώστε στο φορολογητέο ποσό των τακτικών αποδοχών της ύψους 42.765,37€, να μην συμπεριληφθεί το ποσό των 13.204,54€, που αφορά ανείσπρακτες αποδοχές της, του έτους 2016, προσκομίζοντας το από 20/10/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εργοδότης εταιρείας «.....», που αποδεικνύει τον ισχυρισμό της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8§4 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του.

«Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§6 της **ΠΟΛ. 1041/2019** ορίζεται ότι:

«6. Στην περίπτωση ανείσπρακτων αποδοχών, ο μισθωτός φορολογούμενος που διαθέτει βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη του από την οποία δεν προκύπτει ο διαχωρισμός του εισοδήματος από ανείσπρακτες αποδοχές στα έτη που ανάγονται, δύναται να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις αποκλειστικά χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. για τη φορολόγηση αυτών των εισοδημάτων κατ' έτος, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το οποίο θα αποδεικνύει τον διαχωρισμό των αποδοχών στα έτη που αφορούν, όπως βεβαίωση από πιστοποιημένο λογιστή-φοροτεχνικό βάσει αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων (Α.Π.Δ.) του ασφαλιστικού φορέα, κ.λπ. ή παλαιότερες βεβαιώσεις αποδοχών από τις οποίες προκύπτει το ύψος των αποδοχών που είχαν καταστεί ανείσπρακτες, δικαστική απόφαση, κ.α.»

Επειδή, με την παράγραφο 4 της **ΠΟΛ. 1223/8-10-2015** με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)ορίζεται ότι:

«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 εισπράξης 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 εισπράξης 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.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπράξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα [άρθρα 11](#) και [13](#) του Ν.[4308/2014](#) προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.[4308/2014](#) (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

[...] 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 εισπράξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η εισπράξη 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, εν προκειμένω, από την εικόνα αποδοχών στην ιστοσελίδα του taxisnet προκύπτουν τα κάτωθι για την προσφεύγουσα:

ΕΙΚΟΝΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ 2016

ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπώνυμο εργοδότη	Είδος αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Έτος αναφοράς
.....		Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι	10.001,07	8.450,91	870,00	856,95	118,31	

		οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται						
.....		Ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που καταβάλλονται	15.626,67	13.204,54	2.186,36	2.153,57	248,23	
.....		Τακτικές αποδοχές	15.626,67	13.204,54	2.186,36	2.153,57	248,23	

ΕΙΚΟΝΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ 2017

ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπώνυμο εργοδότη	Είδος αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Έτος αναφοράς
.....		Τακτικές αποδοχές	25.492,03	21.540,76	3.419,37	3.368,08	370,74	
.....		Ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που καταβάλλονται	15.626,67	13.204,54	2.186,36	2.153,57	248,23	
.....		Τακτικές αποδοχές	7.016,13	5.647,99	1.036,11	1.020,57	129,42	

ΕΙΚΟΝΑ ΑΠΟΔΟΧΩΝ 2018

ΑΦΜ εργοδότη	Ονοματεπώνυμο εργοδότη	Είδος αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Έτος αναφοράς
.....		Τακτικές αποδοχές	36.721,53	29.560,83	5.349,87	660,50	
.....		Καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται	15.626,67	13.204,54	2.153,57	248,23	

Επειδή, η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2006, 2007 και 2008 έχει δηλώσει στον κωδ. 302 (άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια) τα κάτωθι ποσά:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΩΔ. 302
2016		21.655,45€

2017		27.188,75 €
2018		42.765,37 €

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει το από 20/10/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εργοδότης εταιρείας «.....» από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων δικαιούται να λάβει το ποσό των **15.937,07€** που αφορά υπόλοιπο μισθοδοσίας 2016 και μέχρι 31/03/2017, το οποίο θα της καταβληθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στη συμφωνία εξυγίανσης (20 μέρες μετά τη μεταβίβαση της επιχείρησης στον επενδυτή).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι το φορολογητέο ποσό των 13.204,54€ που της καταβλήθηκε το έτος 2018 από την εταιρεία «.....» αφορά ανείσπρακτες αποδοχές του έτους 2016 και ζητά το ποσό αυτό να υπαχθεί σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγεται (2016).

Επειδή, βάσει των ως άνω στοιχείων του taxis και του προσκομισθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού ο ισχυρισμός της είναι βάσιμος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8§4 του ν.4172/2013**.

Επειδή, ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή γίνεται δεκτή και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να προβεί σε νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φεφτ φορολογικών ετών 2016 και 2018, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ**

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 .