



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6-12-2023

Αριθμός απόφασης:2080

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604552  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,  
γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).  
δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... και ημερομηνία κατάθεσης ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος τελικό ποσό κυρίου φόρου ύψους **11.620,64€**.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε στις ....., ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης ..... αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», ποσό **81.722,25 €** του εντύπου Ε1, καθώς και στον κωδ. 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς [...]» ποσό ύψους 16.309,15€, διατυπώνοντας επιφύλαξη, σύμφωνα με την με αρ. .... έγγραφη δήλωσή του βάσει των διατάξεων του [άρθρου 20](#) του Κ.Φ.Δ. προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, αναφορικά με τη φορολόγηση ποσού τακτικών αποδοχών ύψους **49.544,39 €** (φορολογητέο ποσό) από την πρώην εργοδότη εταιρεία του ..... Συγκεκριμένα, όπως επικαλέστηκε, στο εν λόγω ποσό λανθασμένα συμπεριελήφθη από την ως άνω εταιρεία στα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών και προσυμπληρώθηκε στον οικείο κωδ, 301 της δήλωσης ποσό ύψους **35.293,60€**, καθόσον το ποσό αυτό, ουδέποτε του καταβλήθηκε από την ως άνω εργοδότη εταιρεία αλλά αντιθέτως του το οφείλει. Η εν λόγω επιφύλαξη δεν έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοπ. .... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, με τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και τη φορολόγησή του για τις πραγματικά καταβληθείσες αποδοχές του από την εργοδότη εταιρεία ....., ύψους 14.250,79€ και ΦΜΥ 3.385,71€ και να μη ληφθούν υπόψη οι φορολογητέες αποδοχές ύψους 35.293,60€ και ΦΜΥ 10.173,82€ που δεν του καταβλήθηκαν στο έτος 2022 και εντελώς λανθασμένα αναρτήθηκαν στον κωδ. 301 από τη εργοδότη εταιρεία.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται:

«1. 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.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε «εμπρόθεσμα» για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύει για το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται.

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** στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος. Ρητή εξαίρεση από το σύστημα αυτό εισάγεται αποκλειστικά για την περίπτωση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε περίπτωση που ο μισθωτός εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές για οποιονδήποτε λόγο, περιλαμβανομένης και της επίσχεσης εργασίας ή της κήρυξης του εργοδότη σε πτώχευση, οπότε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος του προσδιορίζεται με το σύστημα ταμειακής βάσης, ήτοι ο χρόνος που εισέπραξε τις αποδοχές του. Τέλος, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου τίθεται η διακεκριμένη αναγραφή των καθυστερημένων αυτών αποδοχών στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στο μισθωτό (Βλ. Αιτιολογική έκθεση άρθρου 8 ν. 4172/2013).

**Επειδή** στην υπ' αριθμ. **A.1042/2023 Απόφαση** με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2022 και εφεξής», ορίζεται:

#### **« Άρθρο 1**

##### **Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων**

1. α...γ. Οι δηλώσεις που, κατ' εξαίρεση, δεν υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, κατά τα αναφερόμενα ανωτέρω, υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (χειρόγραφες δηλώσεις) είτε με αποστολή αιτήματος μέσω της εφαρμογής "Τα Αιτήματά μου" στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>) σύμφωνα με την υπό στοιχείο A. 1054/2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στο οποίο επισυνάπτεται αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου Ε1 της δήλωσης και των συνυποβαλλόμενων εντύπων (συμπληρωμένων), των

συνοδευτικών δικαιολογητικών και λοιπών εγγράφων είτε με αποστολή των ανωτέρω με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς.[..]

#### **Άρθρο 4-Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου**

[..]6.α. Οι τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, όχι λόγω υπαιτιότητας του δικαιούχου των εισοδημάτων, αλλά εξαιτίας εκπρόθεσμης αποστολής αρχικού ή τροποποιητικού ηλεκτρονικού αρχείου στην ΑΑΔΕ, μηνιαίου ή ετήσιου, από τον εργοδότη/αρμόδιο φορέα που έχει την υποχρέωση, όπως και σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης έκδοσης, διόρθωσης και χορήγησης βεβαίωσης από υπόχρεο φορέα, όταν αυτή είναι απαραίτητη για την συμπλήρωση και την υποβολή δήλωσης, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον υποβάλλονται εντός του φορολογικού έτους που εκδόθηκαν οι βεβαιώσεις από τον φορέα. Προκειμένου να μην επιβληθούν πρόστιμα και να μην υπολογιστούν τόκοι, οι τροποποιητικές δηλώσεις αυτές υποβάλλονται στην Δ.Ο.Υ κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 1γ του άρθρου 1 της παρούσας. Πρόστιμα δεν επιβάλλονται και τόκοι δεν υπολογίζονται και στις περιπτώσεις που οι βεβαιώσεις αυτές χορηγούνται εκπρόθεσμα από φορέα αλλοδαπής.

β. Όταν αποστέλλεται εκπρόθεσμα στην ΑΑΔΕ μηνιαίο ή ετήσιο αρχείο, σύμφωνα με τις [Α.1099/2019](#) (Β' 949), [Α.1100/2019](#) (Β'951), [Α.1101/2019](#) (Β' 948), [Α.1204/2020](#) (Β 3972) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ ή την [Α.1006/2023](#)) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ή διορθώνεται αρχείο από οποιονδήποτε εργοδότη/φορέα, τότε ο εργοδότης/φορέας ενημερώνει υποχρεωτικά τον φορολογούμενο ότι έχει αποσταλεί ηλεκτρονικά τροποποιημένο αρχείο και του χορηγεί έντυπη βεβαίωση προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση ότι έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπό στοιχεία απόφασης [Α.1006/2023](#), όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ΚΦΕ, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της υπό στοιχεία [Α.1006/2023](#) απόφασης καθώς και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο αυτό, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

γ. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ ή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ (σχετ. [Ε.2053/2022](#) εγκύκλιος).

7. Οι ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράχθηκαν 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 (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.), υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 ΚΦΕ. Οι τροποποιητικές δηλώσεις, με τις οποίες

δηλώνονται οι ως άνω αποδοχές, θεωρούνται εμπρόθεσμες, εφόσον υποβληθούν εντός του έτους χορήγησης της ετήσιας βεβαίωσης αποδοχών. Στην περίπτωση που οι εν λόγω ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές δεν συμπεριλαμβάνονται σε ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή δεν αναγράφονται σε αυτή διακεκριμένα κατ' έτος ή δεν μπορεί να αποδειχθεί με άλλο πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, οι αποδοχές αυτές φορολογούνται στο έτος καταβολής τους. Εάν δεν χορηγείται βεβαίωση αποδοχών και αποδεικνύεται με άλλο πρόσφορο μέσο η καταβολή των αποδοχών αλλά όχι το έτος ή τα έτη στα οποία αυτές ανάγονται, υποβάλλεται δήλωση, αρχική ή τροποποιητική, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη, ακόμη και αν υποβληθεί έως το τέλος του έτους που έπεται της καταβολής τους.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις που υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις με ανείσπρακτες αποδοχές προηγούμενων χρόνων, δεν υπολογίζεται η προσαύξηση φόρου επί της διαφοράς μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού αποδείξεων, επειδή υπάρχει χρονική απόκλιση μεταξύ του χρόνου απόκτησης του εισοδήματος και είσπραξής του. Στις περιπτώσεις που καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2022 ανείσπρακτες αποδοχές, είτε εξ ολοκλήρου είτε μέρος αυτών, ο εργοδότης/φορέας τις έχει περιλάβει σε μηνιαίο ηλεκτρονικό αρχείο ΦΜΥ του έτους 2022 (στον κωδικό 6 «καταβληθείσες ανείσπρακτες αποδοχές οι οποίες φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται ή στο έτος που ανάγονται εφόσον υποβληθούν διακεκριμένα στο έτος που αφορούν»), ενώ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών έχει αποδοθεί στην ΑΑΔΕ σε προγενέστερο φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται και συνεπώς δεν περιλήφθηκε στο αντίστοιχο μηνιαίο αρχείο ΦΜΥ, τότε:

α) αν η έντυπη βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται από τον εργοδότη/ φορέα αναγράφει τις καταβληθείσες κατά το φορολογικό έτος 2022 αποδοχές διακεκριμένα κατ' έτος που ανάγονται, ο εργοδότης έχει αναγράψει το έτος/τα έτη αναφοράς κατά την συμπλήρωση του κωδικού 6 της υπό στοιχεία [Α. 1099/2019](#), ή η διάκριση στα έτη μπορεί να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο με κάποιο άλλο πρόσφορο μέσο, ο φορολογούμενος υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. για τα έτη που οι αποδοχές αυτές ανάγονται.

β) αν η έντυπη βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται από τον εργοδότη/φορέα δεν αναγράφει τις καταβληθείσες κατά το φορολογικό έτος 2022 αποδοχές διακεκριμένα κατ' έτος που ανάγονται και η διάκριση δεν μπορεί να αποδειχθεί από τον φορολογούμενο με κάποιο άλλο πρόσφορο μέσο, οι αποδοχές προσυμπληρώνονται στους κωδικούς 301-302 (μισθοί, ημερομίσθια) του φορολογικού έτους 2022, ο φορολογούμενος υποβάλλει για το φορολογικό έτος 2022 δήλωση με επιφύλαξη, αφού δεν έχει συμπεριληφθεί ο παρακρατούμενος φόρος και η δήλωση εκκαθαρίζεται από τη Δ.Ο.Υ. Κατά την εκκαθάριση λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των κωδικών 301-302, αλλά και ο παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στο καταβληθέν μέρος των αποδοχών, με βάση την χορηγούμενη από τον εργοδότη και προσκομιζόμενη στη Δ.Ο.Υ. έντυπη βεβαίωση αποδοχών.

Στις περιπτώσεις που καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2022 ανείσπρακτες αποδοχές, ενώ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών δεν είχε αποδοθεί στον μήνα και έτος αναφοράς όπως έπρεπε, τότε ο εργοδότης αποδίδει τον οφειλόμενο φόρο με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης ΦΜΥ στον μήνα και έτος αναφοράς και ο φορολογούμενος, για την υποβολή της δήλωσής του, ακολουθεί την πιο πάνω διαδικασία, ανάλογα με το αν οι αποδοχές φορολογούνται στο έτος που εισπράττονται ή στο έτος που ανάγονται.[..]

#### **Άρθρο 5 - Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**

[..]3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις υπό στοιχεία Α. 1099/2019 (Β' 949), Α. 1100/2019 (Β' 951), Α. 1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β'

3972) και Α.1275/2021 (Β' 6375) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και την ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276), όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2015 (Β' 495), ΠΟΛ.1260/2015 (Β' 2637), Α.1177/2019 (Β' 1509) και Α.1271/2021 (Β' 6476) αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ. δόσεις δανείων).

.....»

**Επειδή** στην **Α. 1006/2023** Απόφαση με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2022», αναφέρεται:

#### **«Άρθρο 1**

##### **Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων**

**Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013**, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, **έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.**

Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας.

Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

[..]

#### **Άρθρο 5**

##### **Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων**

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2022, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του [άρθρου 43Α του ν. 4172/2013](#), ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (myAADE). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές που είναι διαθέσιμες μέσω του myAADE και του ηλεκτρονικού ιστοτόπου της ΑΑΔΕ.

.....

#### **Άρθρο 6**

##### **Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής**

1. Τα υποβαλλόμενα στοιχεία γίνονται αποδεκτά εφόσον πληρούν τις κάτωθι προϋποθέσεις:

α) Υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου.

β) Οι δικαιούχοι όλων των εισοδημάτων καταχωρούνται υποχρεωτικά με τον Α.Φ.Μ. τους.

γ) Ο ΑΜΚΑ καταχωρείται υποχρεωτικά για τους μισθωτούς και συνταξιούχους. Προκειμένου για δικαιούχους αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και εισοδημάτων από μερίσματα Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων), δικαιώματα, ο ΑΜΚΑ καταχωρείται προαιρετικά.

2. Τα στοιχεία της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων που υποβάλλονται με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο στην παρούσα απόφαση, δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών - ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

## **Άρθρο 7**

### **Ημερομηνία υποβολής**

1. Για το φορολογικό έτος 2022 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 28/2/2023. Ειδικά για τις περιπτώσεις καταβολής μερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία, ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η προηγούμενη μέρα της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ν.π. και νομικών οντοτήτων.

2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του myAADE με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα - υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

3. Το ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων δεν δύναται να υποβληθεί μετά το τέλος του αντίστοιχου έτους υποβολής του και η μη υποβολή του έως τότε επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ (ν. 4987/2022).»

Επειδή σύμφωνα με τις Οδηγίες για τη συμπλήρωση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων Φορολογικού Έτους 2022 της ΑΑΔΕ, προβλέπεται ότι:

### **Κωδικοί 301-302**

Συμπληρώνεται το καθαρό εισόδημα, αθροίζοντας όλα τα καθαρά ποσά που πήρατε ως μισθωτός από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα, κ.λπ. καθώς και το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση τυχόν χορηγούμενης παροχής σε είδος που σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΕ προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημά σας. [...]

Τα ποσά που αναγράφονται στους κωδικούς αυτούς θα πρέπει να συμφωνούν με τη βεβαίωση του εργοδότη, από την οποία προκύπτουν το είδος των αποδοχών ή συντάξεων, το ακαθάριστο και καθαρό ποσό, οι κρατήσεις, ο φόρος και το ποσό που παρακρατήθηκε έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

Ειδικά, οι μισθωτοί που δεν εισέπραξαν δεδουλευμένες αποδοχές του έτους 2022 και δεν τους χορηγήθηκε βεβαίωση αποδοχών λόγω επίσκεψης εργασίας ή λόγω πτώχευσής του εργοδότη ή από λόγους ανώτερης βίας (π.χ. κατάληψη) θα υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος χωρίς να περιλάβουν σε αυτή τις αποδοχές τους αυτές, αλλά θα πρέπει να συνυποβάλουν και υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986 στην οποία θα δηλώνεται ο λόγος, για τον οποίο δεν

χορηγήθηκε από τον εργοδότη η σχετική βεβαίωση αποδοχών (σημειώνεται, ότι μόνο στις περιπτώσεις αυτές δικαιολογείται για τους εργοδότες η μη χορήγηση βεβαιώσεων αποδοχών).

Οι μισθωτοί που δεν εισέπραξαν δεδουλευμένες αποδοχές του έτους 2022 είτε λόγω οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη τους, είτε επειδή έχει γίνει επίσχεση εργασίας ή πτώχευση και στους οποίους χορηγείται βεβαίωση αποδοχών στην οποία οι ανωτέρω ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές συμπληρώνονται σε διακεκριμένη σειρά, θα υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος χωρίς να δηλώσουν τις ανείσπρακτες αυτές δεδουλευμένες αποδοχές.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Διευκρινίζεται ότι οι ενδείξεις και τα ποσά που αναγράφονται στη βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων που χορηγεί ο εργοδότης ή ο ασφαλιστικός φορέας δεν επιτρέπεται σε καμιά περίπτωση να μεταβάλλονται. Εάν συντρέχει περίπτωση, μεταβάλλονται μόνο από τον κατά νόμο αρμόδιο εκδότη αυτών, στον οποίο πρέπει να απευθύνονται οι φορολογούμενοι.

**Επειδή,** σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή,** εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ. .... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των 81.722,25 ευρώ καθώς και παρακρατηθέντα φόρο ύψους 16.309,15€, τα οποία ήταν προσυμπληρωμένα στους κωδικούς 301 και 315 αντίστοιχα της δήλωσης βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων των βεβαιώσεων αποδοχών που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31/12/2023, μεταξύ των οποίων και η εργοδότης εταιρεία με την επωνυμία ....., με ποσό τακτικών αποδοχών για το φορολογικό έτος 2022 ύψους **49.544,39€** (φορολογητέο ποσό) και ποσό παρακρατηθέντα φόρου ύψους **13.559,53€**.

**Επειδή** ο προσφεύγων υπέβαλε την εν λόγω δήλωση με επιφύλαξη ως προς το προσυμπληρωμένο ποσό αμοιβής από μισθωτή εργασία που δηλώθηκε από την εργοδότης εταιρεία ..... και εμφανίζονταν στον κωδικό 301 της δήλωσης το οποίο, όπως επικαλείται, είναι λανθασμένο, καθώς το ποσό των **45.986,25 ευρώ** (από το συνολικό δηλωθέν ποσό 49.544,39 ευρώ) αποτελεί μη καταβληθέν ποσό δεδουλευμένων τακτικών αποδοχών του έτους 2022-το οποίο του οφείλεται μέχρι και σήμερα- και συνεπώς δεν πρέπει να φορολογηθεί για το σύνολο των δεδουλευμένων τακτικών αποδοχών του έτους αλλά μόνο για το ποσό των **14.250,79 ευρώ** τακτικών αποδοχών που πράγματι του καταβλήθηκαν από την εν λόγω εταιρεία το έτος αυτό. Ειδικότερα, όπως επικαλείται με την παρούσα ο προσφεύγων, στις 9-1-2006 προσλήφθηκε ..... και στις 30/12/2022 του ανακοινώθηκε η απόλυσή του και του κοινοποιήθηκε «ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ» (σχετ.1), χωρίς ωστόσο να του καταβληθεί οποιοδήποτε ποσό αποζημίωσης λόγω απόλυσης καθώς και οι δεδουλευμένες αποδοχές του για το διάστημα από 1/4/22 έως 30/12/22.

**Επειδή** ωστόσο κατά την καταγγελία της σύμβασης εργασίας αντί πληρωμής των αποδοχών του και της αποζημίωσης απόλυσης, του ζητήθηκε από την εργοδότης εταιρεία και υπέγραψε έγγραφο με τίτλο «ΣΥΜΒΑΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΕΟΥΣ» (σχετ.2) με το οποίο του αναγνωρίστηκαν οι κάτωθι οφειλές της εταιρείας κατά την 31/12/2022:

| ΕΙΔΟΣ ΟΦΕΙΛΗΣ                                             | ΠΟΣΟ       |
|-----------------------------------------------------------|------------|
| ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΛΟΓΩ ΚΑΤΑΓΓΕΛΙΑΣ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ         | 71.736,00  |
| ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΗ ΛΗΦΘΕΙΣΗΣ ΑΔΕΙΑΣ                            | 0,00       |
| <b>ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ</b>                             |            |
| ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2022                                             | 1.794,97   |
| ΜΑΙΟΣ 2022                                                | 1.794,97   |
| ΙΟΥΝΙΟΣ 2022                                              | 3.075,69   |
| ΙΟΥΛΙΟΣ 2022                                              | 3.075,69   |
| ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2022                                            | 3.075,69   |
| ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2022                                          | 3.075,69   |
| ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2022                                            | 3.075,69   |
| ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2022                                            | 3.075,69   |
| ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2022                                           | 3.075,50   |
| ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ 31/12/2022 | 25.119,58€ |
| ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΩΝ 31/12/2022                                 | 96.855,58  |

Περαιτέρω, χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα από την εργοδότη εταιρεία μεταγενέστερη **έντυπη «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΧΩΝ ΕΤΟΥΣ 2022»** (σχετ.4), στην οποία αναγράφονται διακεκριμένα οι καταβληθείσες δεδουλευμένες αποδοχές ύψους **14.250,79€** (φορολογητέο ποσό) με ποσό παρακρατηθέντα φόρου ύψους 3.385,71€, οι μη καταβληθείσες δεδουλευμένες αποδοχές ύψους **35.293,60€** (φορολογητέο ποσό) με ποσό παρακρατηθέντα φόρου ύψους 10.173,82€ και η αποζημίωση απόλυσης, φορολογητέου ποσού **71.736,00€** με ποσό παρακρατηθέντα φόρου ύψους 1.173,60€. Ακολούθως, ο προσφεύγων προχώρησε σε υποβολή αίτησης στο **ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ ΑΘΗΝΩΝ** για έκδοση **διαταγής πληρωμής** του ποσού που αντιστοιχεί στους μη καταβληθέντες μισθούς ύψους **25.119,78€** με Γ.Α.Κ ..... (σχετ.5).

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι στη βεβαίωση αποδοχών, όπως αυτή είχε αναρτηθεί στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλε ο εργοδότης - φορέας, δεν αποτυπώνεται το γεγονός ότι μέρος των ετήσιων αποδοχών δεν είχε καταβληθεί στον προσφεύγοντα κατά το υπό κρίση έτος 2022, ενώ από την μεταγενέστερη έντυπη βεβαίωση αποδοχών του έτους 2022 με ημερομηνία έκδοσης 20-5-2023, προκύπτει ότι από το σύνολο των δεδουλευμένων αποδοχών του έτους 2022 φορολογητέους ποσού ύψους 49.544,39€, ποσό ύψους **35.293,60 €** αφορά **μη καταβληθείσες τακτικές αποδοχές**, το οποίο δεν αμφισβητείται από την εταιρεία ότι οφείλεται στον προσφεύγοντα κατά την καταγγελία της σύμβασης εργασίας του την 30-12-2022. Συνεπώς, εσφαλμένα συμπεριελήφθη στο σύνολο των

τακτικών αποδοχών της αρχικής δήλωσης ποσό ύψους 35.293,60 € το οποίο αντιστοιχεί σε μη καταβληθείσες δεδουλευμένες αποδοχές του έτους 2022 από την εργοδότη εταιρεία ....., όπως βάσιμα επικαλείται με την παρούσα ο προσφεύγων. Περαιτέρω, για τις εν λόγω δεδουλευμένες αποδοχές, εφόσον αυτές καταβληθούν σε μεταγενέστερο έτος, θα υφίσταται σχετική υποχρέωση από τον προσφεύγοντα προς υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και φορολόγησή τους είτε κατά το χρόνο καταβολής είτε κατά το χρόνο που αυτές ανάγονται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ.8 του ΚΦΕ και τα προβλεπόμενα στην Α.1042/2023 Απόφαση.

Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν έπρεπε να φορολογηθεί για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές του ύψους **35.293,60 €** κατά το υπό κρίση έτος 2022 αλλά μόνο για το ποσό των **14.250,79€** (φορολογητέο ποσό) που όντως εισέπραξε ως καθαρό ποσό εισοδήματος από μισθωτή εργασία κατά το έτος 2022 από την εταιρεία .....

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας προβεί στην **τροποποίηση** της με αριθμό ειδοποίησης ..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση φορολογικού έτους 2022, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.