



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 23/11/2023
Αριθμός απόφασης: ε1079

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 260/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) 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).

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 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Ν. Πέλλας, Τ.Κ.:58400, κατά της με αριθμό ειδοπ. /22-06-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, επί της με αριθ καταχ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-07-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις 20/06/2023 την με αριθ. καταχ. δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με επιφύλαξη, δηλώνοντας μεταξύ άλλων, στον κωδικό 301, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το συνολικό φορολογητέο ποσό 21.840,32€ και στον κωδικό 315 το ποσό των 1.606,10€. Τα ανωτέρω ποσά ήταν προσυμπληρωμένα στη δήλωση, σύμφωνα με την ηλεκτρονική βεβαίωση αποδοχών για το χρονικό διάστημα από 01/01/2022-31/12/2022, του Ποδοσφαιρικού Αθλητικού Συλλόγου «.», που είχε αποσταλεί μέσω του συστήματος taxis. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ. /22-06-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.396,01€. Η ως άνω επιφύλαξη απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την αιτιολογία ότι, τη σχετική πληροφορία για ανείσπρακτες αποδοχές, μπορεί και πρέπει να την αναρτήσει ηλεκτρονικά προς ενημέρωση της Α.Α.Δ.Ε., μόνο ο εργοδότης ή πιστοποιημένος λογιστής φοροτεχνικός.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, διότι δεν έλαβε τα εισοδήματα που αναρτήθηκαν στη σχετική βεβαίωση αποδοχών, αλλά μέρος αυτών, ενώ βρίσκεται σε δικαστική διαμάχη με τον πρώην εργοδότη του για τα οφειλόμενα ποσά. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού προσκόμισε την με αριθ. .../2023 Απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών (Π.Ε.Ε.Ο.Δ.), καθώς και τραπεζικά έγγραφα με τις κινήσεις του τραπεζικού του λογαριασμού, βάσει των οποίων αποδεικνύεται ότι εισέπραξε από τον Ποδοσφαιρικό Αθλητικό Σύλλογο «.», μόνο το ποσό των 6.000,00 €.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201), ορίζεται

ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ΚΦΔ: «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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες 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.»

Επειδή, με την Α.1042/2023 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» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1006/2023 «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 ότι:

«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.»

Επειδή με την Ε 2026/2020 με ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων που αποκτούν από 1.1.2020 και μετά οι αμειβόμενοι αθλητές από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία εξαιτίας υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή τη λύση συμβολαίου συνεργασίας, βάσει των νέων διατάξεων του άρθρου 76 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ 201 Α'), ορίζεται ότι : 1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 76 του ν.4646/2019 προστέθηκε στην παρ.2 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 νέα παράγραφος 2.α, με βάση την οποία, το εισόδημα που αποκτούν οι αμειβόμενοι αθλητές από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβόμενων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία εξαιτίας υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή ανανέωσης ή λύσης συμβολαίου συνεργασίας, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, εφόσον τα ποσά τα οποία λαμβάνουν εφάπαξ ή τμηματικά δεν υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους. Συνεπώς, στην περίπτωση που το σύνολο των εν λόγω εισοδημάτων που αποκτούν οι ανωτέρω δικαιούχοι δεν υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους, τότε αυτό φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013 καθώς και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ίδιου νόμου όπως αυτά ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις τους από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4646/2019 καθώς και του άρθρου 9 του τελευταίου αυτού νόμου.

Στην περίπτωση όμως που το σύνολο των ανωτέρω εισοδημάτων υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους, τότε το συνολικό αυτό εισόδημα και όχι το υπερβάλλον του ορίου αυτού, φορολογείται εξ' ολοκλήρου με φορολογικό συντελεστή 22% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για το σύνολο των εισοδημάτων αυτών και χωρίς να εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή οι μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ν.4172/2013.

Ανεξαρτήτως της υπέρβασης ή όχι του ορίου των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ εντός του οικείου

φορολογικού έτους, τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών θεωρείται ο χρόνος που οι ανωτέρω δικαιούχοι απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξής τους και συνεπώς το εισόδημα που αποκτάται από τους εν λόγω αθλητές μέσα στο οικείο φορολογικό έτος προκύπτει από το συνολικό άθροισμα των εφάπαξ ή τμηματικών ποσών που αναγράφεται στα ως άνω συμβόλαια βάσει των οποίων προβλέπονται καταβολές σε συγκεκριμένους μήνες ή ημέρες του ίδιου φορολογικού έτους (1/1 - 31/12).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 76 του ν.4646/2019 προστέθηκε μετά την παρ.4 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 νέα παράγραφος 4.α, με βάση την οποία, ορίζεται συντελεστής παρακράτησης φόρου 22% για τα ποσά τα οποία εισπράττουν οι αμειβόμενοι αθλητές εφάπαξ ή τμηματικά για την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση ή λύση του συμβολαίου συνεργασίας τους, από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, τα τμήματα αμειβομένων αθλητών ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία και εφόσον τα ποσά που εισπράττονται υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του οικείου φορολογικού έτους. Συνεπώς, όταν είναι γνωστό εκ των προτέρων ότι το συνολικό άθροισμα των εφάπαξ ή τμηματικών ποσών που αναγράφεται στα ως άνω συμβόλαια, βάσει των οποίων προβλέπονται καταβολές σε συγκεκριμένους μήνες ή ημέρες του οικείου φορολογικού έτους (1/1 - 31/12), θα υπερβεί τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ εντός του ίδιου έτους, τότε στην περίπτωση αυτή και σε κάθε επιμέρους καταβολή που λαμβάνει χώρα εντός αυτού του έτους, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 22% ακόμα και αν το ύψος της επιμέρους αυτής καταβολής είναι χαμηλότερο του ορίου των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ. Στην περίπτωση όμως που το ως άνω συνολικό άθροισμα δεν υπερβαίνει το όριο των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ, τότε σε κάθε επιμέρους καταβολή διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, ήτοι με συντελεστή 20%.»

Επειδή περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α 1016318 ΕΞ 02-02-2023 με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με τον χειρισμό των αποφάσεων των Επιτροπών Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών, που κρίνουν επί οικονομικών διαφορών που προκύπτουν από συμβάσεις μεταξύ αθλητών ή προπονητών και ανώνυμων αθλητικών εταιρειών (Α.Α.Ε.) ή αθλητικών σωματείων που διατηρούν τμήματα αμειβομένων αθλητών (ΓΑΑ.), ορίζεται ότι :

«Σε συνέχεια σχετικών ερωτημάτων που τέθηκαν στην υπηρεσία μας, σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παρ.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. 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 αυτές ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 της υπό στοιχεία Α.1034/2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι 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. 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.

3. Με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α 206), εφεξής ΚΦΔ, ορίζεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Επιπλέον με το άρθρο 34 του ΚΦΔ έχει οριστεί ότι η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή σχετική υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση από τον φορολογούμενο.

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 95 του ν. 2725/1999 ορίστηκε ότι οι οικονομικές διαφορές που προκύπτουν από τις συμβάσεις μεταξύ αθλητών ή προπονητών και ανωνύμων αθλητικών εταιριών εφεξής (Α.Α.Ε.) ή αθλητικών σωματείων που διατηρούν τμήματα αμειβόμενων αθλητών (εφεξής Τ.Α.Α.), επιλύονται διαιτητικά από τις Επιτροπές Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών (εφεξής Ε.Ε.Ο.Δ.), για τις περιπτώσεις που δεν ορίζεται διαφορετικά και με ρητό όρο στην σχετική σύμβαση. Οι ανωτέρω επιτροπές και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (παρ. 2 του άρθρου 95 του ν. 2725/1999) είναι όργανα μόνιμης διαρκούς διαιτησίας σε πρώτο και δεύτερο βαθμό. Περαιτέρω, οι αποφάσεις των πρωτοβάθμιων επιτροπών είναι προσωρινώς εκτελεστές και η έφεση επί αυτών ασκείται μέσα

σε προθεσμία δέκα ημερών από την κοινοποίησή της (παρ. 5 του άρθρου 95 του ν. 2725/1999), ενώ όσον αφορά στις αποφάσεις των δευτεροβάθμιων επιτροπών επίλυσης οικονομικών διαφορών, αλλά και εκείνες των πρωτοβάθμιων επιτροπών μετά την άπρακτη πάροδο των δέκα ημερών επί των οποίων μπορεί να ασκηθεί έφεση, αυτές αποτελούν δεδικασμένο και είναι τίτλοι εκτελεστοί κατά την έννοια του άρθρου 904 παράγραφος 2 περίπτωση β' του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

5. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται πως οι αποφάσεις των Επιτροπών Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών του άρθρου 95 του ν. 2725/1999, που κρίνουν επί οικονομικών διαφορών μεταξύ αθλητών ή προπονητών και αθλητικών ομάδων ή σωματείων έχουν ισχύ δικαστικών αποφάσεων για τα ανωτέρω ζητήματα που κρίνονται με αυτές, και συνεκτιμώνται από τη φορολογική αρχή με τα λοιπά προσκομιζόμενα στοιχεία κατά την έκδοση πράξεων διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ ή του άρθρου 34 του ΚΦΔ αντίστοιχα. Επίσης, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις ύστερα από την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου στο πλαίσιο δράσεων διασταυρώσεων αποδοχών ημεδαπής για τα φορολογικά έτη 2018 και προηγούμενα.

Σε αυτή την κατηγορία αποφάσεων εμπίπτουν, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι αποφάσεις της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών (Π.Ε.Ε.Ο.Δ.) της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας (ΕΠΟ), που λειτουργεί βάσει του άρθρου 62 του Καταστατικού της ΕΠΟ και οι αποφάσεις του Διαιτητικού Δικαστηρίου Ποδοσφαίρου της ΕΠΟ.»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1064/12-04-2017**, με την οποία προβλέπεται η εφαρμοστέα διαδικασία σχετικά με τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων, ορίζεται στο άρθρο 3 αυτής, ότι : « Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου του προσφεύγοντα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η με αριθμ./21-03-2023 απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών (Π.Ε.Ε.Ο.Δ.), προκύπτουν τα εξής : Μεταξύ του προσφεύγοντος και της Ποδοσφαιρικής Ανώνυμης Εταιρείας (ΠΑΕ) με την επωνυμία «Ποδοσφαιρικός Αθλητικός Σύλλογος» καταρτίστηκε σύμβαση εξαρτημένης εργασίας για την απασχόληση του πρώτου ως επαγγελματία στην Α2 Εθνική Κατηγορία του Ελληνικού Ποδοσφαίρου (Super League 2), με διάρκεια, από τις 20/01/2022 έως τις 30/06/2022 και μηνιαίες καθαρές αποδοχές που θα ανέρχονταν στο ποσό των 1.500,00 €, οι οποίες θα του καταβάλλονταν το αργότερο μέχρι το τέλος του κάθε μήνα. Παράλληλα, βάσει του ως άνω συμβολαίου, η δεύτερη ανέλαβε την υποχρέωση να

του καταβάλλει δώρο Χριστουγέννων (ποσό ίσο προς τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές), καθώς και επίδομα αδείας (ποσό ίσο με το ήμισυ των μηνιαίων τακτικών αποδοχών). Στη συνέχεια, στις 29/06/2022, καταρτίστηκε μεταξύ αυτού και της ΠΑΕ, ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης συμβολαίου επαγγελματία ποδοσφαιριστή, με διάρκεια από τις 01/07/2022 έως τις 30/06/2023, βάσει του οποίου οι μηνιαίες τακτικές αποδοχές του θα ανέρχονταν στο καθαρό ποσό των 900,00€ και θα του καταβάλλονταν το αργότερο μέχρι το τέλος του κάθε μήνα, ενώ επιπλέον θα του καταβάλλονταν δώρο Χριστουγέννων (ποσό ίσο προς τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές), καθώς και επίδομα αδείας (ποσό ίσο με το ήμισυ των μηνιαίων τακτικών αποδοχών). Επιπλέον, σύμφωνα με τον όρο 2 του ανωτέρω συμφωνητικού τροποποίησης, η ΠΑΕ ανέλαβε την υποχρέωση να του καταβάλλει ποσό 3.000,00€ για τα έξοδα σπιτιού στην Κρήτη, χωρίς την υποχρέωση προσκόμισης τιμολογίων, καθώς και 400,00€, το μήνα για ενοίκιο σπιτιού. Επίσης, την ίδια ως άνω ημερομηνία (29/06/2022) καταρτίστηκε και δεύτερο μεταξύ τους ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο η ΠΑΕ ανέλαβε την υποχρέωση να του καταβάλλει συνολικό καθαρό ποσό 17.000,00€, εκ των οποίων το ποσό των 3.000,00€, ως προκαταβολή στις 30/08/2022, καθώς και δέκα (10) μηνιαίες δόσεις των 500,00€ η κάθε μία, από τις 30/09/2022 έως τις 30/06/2023 και το υπόλοιπο ποσό των 9.000,00€ από το μισθό του συμβολαίου του.

Επιπλέον από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι στις 29/06/2022 του καταβλήθηκε ποσό 3.000,00€ και στη συνέχεια στις 24/08/2022 του καταβλήθηκαν ακόμη 3.000,00€, δηλαδή συνολικά 6.000,00€, ποσό που αντιστοιχεί στην εξόφληση της μισθοδοσίας του έως τον Απρίλιο του 2022 και 750,00€ από το μισθό Μαΐου 2022, με υπόλοιπο μισθού Μαΐου ποσό των 750,00€ και όλα τα υπόλοιπα κονδύλια του συμβολαίου του απλήρωτα. Στη συνέχεια, επειδή η ΠΑΕ δεν του κατέβαλε όλη τη μισθοδοσία του, ο προσφεύγων απέστειλε την από 23/12/2022 εξώδικη όχληση – ενημέρωση, γνωστοποιώντας στην ΠΑΕ τις οφειλές της, ενημερώνοντάς τη, παράλληλα, ότι θα καταστεί αδύνατη η συνέχιση της εργασιακής τους σχέσης σε περίπτωση που δεν του καταβληθούν τα οφειλόμενα.

Ακολούθως, επειδή μετά την αποστολή του ανωτέρω εξωδίκου, η ΠΑΕ δεν προέβη σε καμία καταβολή προς τον προσφεύγοντα, αφενός, βάσει της με αριθ. 102/2023 αυτοτελούς αποφάσεως της Επιτροπής, αναγνωρίστηκε η λύση της ένδικης σύμβασης από τις 02/01/2023, με υπαιτιότητα της ΠΑΕ λόγω αθέτησης των ανωτέρω συμβατικών της υποχρεώσεων και αφετέρου με την 204/21-03-2023 Απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών κρίθηκε μεταξύ άλλων, ότι η ΠΑΕ οφείλει στον προσφεύγοντα, με βάση τις εκ του συμβολαίου, του τροποποιητικού αυτού και του από 29/06/2022 ιδιωτικού συμφωνητικού αναληφθείσες υποχρεώσεις, τα παρακάτω ποσά:

α) τους καθαρούς μισθούς της περιόδου Ιούλιος – Δεκέμβριος 2022, συνολικού ποσού 5.400,00€ (900,00x 6)

β) το καθαρό ποσό των 900,00€ ως δώρο Χριστουγέννων,
γ) το κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στον όρο 2 του από 29/06/2022 τροποποιητικού συμβολαίου συνολικό ποσό 3.000,00€ για έξοδα επίπλωσης σπιτιού, άνευ υποχρέωσης προσκόμισης τιμολογίων
δ) κατά τα ειδικότερα συμφωνηθέντα και απορρέοντα από το από 29/06/2022 ιδιωτικό συμφωνητικό, τις αντίστοιχες τέσσερις (4) δόσεις καθαρού ποσού 500,00€ η κάθε μία και συνολικά 2.000,00€, ήτοι, συνολικά για τις ανωτέρω αιτίες το ποσό των 11.300,00€, νομιμοτόκως κατά τα αναλυτικώς οριζόμενα στην με αριθ. 204/2023 Απόφαση της Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών της ΕΠΟ.

Ενόψει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομιζόμενα στοιχεία :

- Την με αριθ. .../2023 Απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών της ΕΠΟ.
- Αντίγραφο του με αριθ. λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, βάσει των οποίων προκύπτουν καταθέσεις από την ΠΑΕ, ποσών 3.000,00€, 2.000,00€ και 1.000,00€ στις 29/06/2022, 24/08/2022 και 24/08/2022, αντίστοιχα, αποδεικνύεται ότι, η πρώην εργοδότης κατέβαλε στον προσφεύγοντα συνολικά, το καθαρό ποσό των έξι χιλιάδων ευρώ (6.000,00), ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για το φορολογικό έτος 2022.

Επειδή 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 αποδοχών δεν είχαν καταβληθεί στον προσφεύγοντα κατά το υπό κρίση έτος 2022. Εντούτοις, το γεγονός αυτό προκύπτει από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία και ειδικότερα από την .../2023 Απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών της ΕΠΟ.

Επειδή, βάσει της με αριθ. Α. 1042/2023 (ΦΕΚ Β΄ 2121/31.3.2023) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο καταλογισμός των ανείσπρακτων αποδοχών πρέπει να γίνει στο έτος καταβολής τους, ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας κρίνει ότι ο προσφεύγων θα πρέπει να φορολογηθεί μόνο για το ποσό των 6.000,00€ που όντως εισέπραξε, ως καθαρό ποσό εισοδήματος από μισθωτή εργασία κατά το έτος 2022.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολής /03-07-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**, καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας να διενεργήσει νέα εκκαθάριση της με αριθμό καταχώρησης /22-06-2023 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.