



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 : 213 1604537

Καλλιθέα, 16-01-2024

Αριθμός απόφασης: 97

## 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 Α.Α.Δ.Ε. (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 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **19/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., οδός ....., ΤΚ ....., κατά της με αριθμό ειδοπ. ....../**13-09-2023** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

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

Επί της από 19-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. ειδοποίησης ...../2023 **πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε στις 13/09/2023, δυνάμει της με αριθμ. .... /2023 υποβληθείσης, από κοινού με τη σύζυγό του, αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολογικού έτους 2022**, δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε την παραπάνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με **επιφύλαξη**, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το συνολικό ποσό των 16.126,91 € στον κωδικό 301, το οποίο ήταν προσυμπληρωμένο στη δήλωση σύμφωνα με την ηλεκτρονική βεβαίωση αποδοχών των εργοδοτών του που είχαν αποσταλεί μέσω του συστήματος taxis.

Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Την με αρ. πρωτ. .... /18-05-2023 υπεύθυνη δήλωση προς την Επιθεώρηση Εργασίας με την οποία ζητά την ποινική δίωξη του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «..... ΑΕΒΕ» για μη καταβολή ποσού 13.090,00 €,
2. Την από 04-09-2023 υπεύθυνη δήλωση προς την Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά στην οποία αναφέρει ότι τα στοιχεία τακτικών αποδοχών από την εταιρεία «.....» ύψους 16.126,91€ (φορολογητέο ποσό) δεν είναι αληθή καθώς εισέπραξε καθαρά για το 2022 το ποσό των 1.600,00€ και
3. Τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η ΑΑΔΕ για την ενημέρωση εισοδημάτων-δαπανών φορολογικού έτους 2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη δυνατότητα τροποποίησής της, επικαλούμενος, ότι οι πραγματικές καταβληθείσες αποδοχές από την εταιρεία «..... ΑΕΒΕ» με ΑΦΜ ....., ανέρχονται στο ύψος των 1.600,00€, αντί των 16.126,91€, εμφανιζόμενων αποδοχών της βεβαίωσης που αναρτήθηκε ηλεκτρονικά από την ανωτέρω εταιρεία.

**Επειδή**, σύμφωνα 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**, σύμφωνα 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**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1223/2015** «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» αναφέρεται 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 είσπραξής του.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Α.1042/2023** «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται 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, στις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

*«2. 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.»*

**Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η με αριθμ. ειδ. ....../2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 εκδόθηκε, βάσει της με αριθμ. .... αρχικής με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, στην οποία τα δεδομένα των βεβαιώσεων των αποδοχών του φορολογούμενου, προ-συμπληρώθηκαν ηλεκτρονικά στους αντίστοιχους κωδικούς της ως άνω δήλωσης.**

**Επειδή σύμφωνα με την ηλεκτρονική εικόνα αποδοχών 2022 του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, οι αποδοχές του προσφεύγοντος από την εταιρεία «..... ΑΕΒΕ» ανήλθαν στο φορολογητέο ποσό των 16.126,91 €, ορθά με βάση τα στοιχεία της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.**

**Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι πραγματικές αποδοχές που εισέπραξε από την εταιρεία «..... ΑΕΒΕ», εντός του έτους 2022, ανήλθαν στο ύψος των 1.600,00 €, χωρίς ωστόσο αυτό να προκύπτει από τροποποιητική ηλεκτρονική βεβαίωση του εργοδότη.**

Επειδή οι μισθολογικές διαφορές μεταξύ του προσφεύγοντος και της εργοδότης εταιρείας, αφορούν σε διαφορές μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες επιλύονται κατόπιν προσφυγής του ενδιαφερόμενου, στο καθ' ύλην αρμόδιο Πολιτικό Δικαστήριο.

Επειδή, η προσκόμιση Υπεύθυνης Δήλωσης προς το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (ΣΕΠΕ) κατά της ως άνω εργοδότης εταιρείας, δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό ότι μέρος των ετήσιων αποδοχών δεν είχε καταβληθεί στον προσφεύγοντα κατά το υπό κρίση έτος 2022. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων, έχει τη δυνατότητα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ΚΦΔ, να υποβάλλει εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής, τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2022, προσκομίζοντας οποιοδήποτε πρόσφορο έγγραφο, (όπως δικαστική απόφαση, υπεύθυνη δήλωση εργοδότη, δελτίο εργατικής διαφοράς από το ΣΕΠΕ κλπ.).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **19-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ....../13-09-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022:**

**Ποσό πληρωμής: 0,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του  
Τμήματος Επανεξέτασης Α1**

**ΚΑΡΑΝΙΚΟΛΑΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ**

---

**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.