



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-02-2023

Αριθμός απόφασης: 490

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 κατάθεσης **08/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά α) της με αριθμό Ειδοποίησης/10-10-2022 (αρ. δήλωσης) **Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου**, με βάση την παρ. 2 & 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. (1η τροποποιητική δήλωση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2016 και β) του διαδικαστικού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ με αρ. πρωτ. /10-10-2022, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Επί της με αρ. πρωτ./08-11-2022 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:

i) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/10-10-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την παρ.2 & 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. (1η τροποποιητική δήλωση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, φορολογικού έτους 2016, προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.081,85€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 346,20€, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό 2.428,05 €, αντί του αρχικού ποσού (μηδενικού) 0,00 €.

ii) Επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το υπ' αριθμ./10-10-2022 πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ποσό ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καθώς, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών-συντάξεων που απέστειλαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν στη Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε το έτος 2016 από τον εργοδοτικό φορέα «.....» με ΑΦΜ, πρόσθετες αποδοχές ύψους 20.418,50€.

Για το ανωτέρω ποσό ο φορολογούμενος ενημερώθηκε μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της Α.Α.Δ.Ε. με σχετικό ηλεκτρονικό μήνυμα στη θυρίδα του για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016 με καταληκτική ημερομηνία την 30/09/2022. Ο προσφεύγων δεν προέβη στην εν λόγω τροποποιητική δήλωση με αποτέλεσμα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς να προβεί σε εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης, προσθέτοντας το ανωτέρω ποσό, στις ήδη δηλωθείσες αποδοχές του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι η ουδέποτε του κατέβαλε το ποσό που αναφέρει ο έλεγχος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επιλύσεως Οικονομικών Διαφορών με αριθμό/2019 με την οποία κρίθηκε ότι λύθηκε η σύμβασή του με την ως άνω με αποκλειστική υπαιτιότητά της λόγω μη πληρωμής των οφειλομένων.

Επειδή, στο άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 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. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα 'Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ':

«Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. **Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.** 2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων. 3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί

πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.
[.....]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013:

«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 δύνανται 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1034/2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 'Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν.4172/2013 (Α' 167)':

«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.** 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 2021 ανείσπρακτες αποδοχές, είτε εξ ολοκλήρου είτε μέρος αυτών, ο εργοδότης / φορέας τις έχει περιλάβει σε μηνιαίο ηλεκτρονικό αρχείο ΦΜΥ του έτους 2021 (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 2021 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 2021 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 2021, ο φορολογούμενος υποβάλλει για το φορολογικό έτος 2021 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 2021 ανείσπρακτες αποδοχές, ενώ ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών δεν είχε αποδοθεί στον μήνα και έτος αναφοράς, όπως έπρεπε, τότε ο εργοδότης αποδίδει το 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 το υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1016318 ΕΞ 2023 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ 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 αμειβόμενων αθλητών (Τ.Α.Α.)» προκύπτει 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, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., έπειτα από έλεγχο της εν λόγω δήλωσης, εκκαθάρισε τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με βάση τη βεβαίωση αποδοχών του η οποία υποβλήθηκε μέσω TAXISnet, η οποία και ήταν το μόνο αποδεικτικό στοιχείο που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει την υπ' αριθμ. /2019 απόφαση της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής Επίλυσης Οικονομικών Διαφορών της σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι λύθηκε η σύμβαση του προσφεύγοντος με την, με αποκλειστική υπαιτιότητά της λόγω μη πληρωμής των οφειλόμενων ποσών.

Με βάση την ως άνω απόφαση προκύπτει ότι μέχρι την 9-9-2019 ο προσφεύγων είχε λάβει μόνο το ποσό των 11.550,00€ ως εξής: «Από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του που προσκομίζει ο προσφεύγων, αποδεικνύεται ότι στις **30-11-2018** η (δυνάμει της ρήτηρας εκχώρησης του από 4-7-2018 ιδιωτικού συμφωνητικού) κατέβαλε στον προσφεύγοντα το ποσό των 6.000,00 ευρώ, στις **12-10-2018** η καθ' ης κατέβαλε το ποσό των 550,00 ευρώ, στις **24-12-2018** η καθ' ης κατέβαλε το ποσό των 2.500,00 ευρώ και στις **25-1-2019** η καθ' ης κατέβαλε το ποσό των 2.500,00 ευρώ, ήτοι το συνολικό ποσό των 11.550,00 ευρώ, χωρίς όμως σε όλες τις ανωτέρω καταβολές να μνημονεύει την αιτία τους...»

Επειδή, από την ανωτέρω απόφαση, αλλά και από κανένα άλλο στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει το έτος που ανάγονται οι ανωτέρω εισπραχθείσες αποδοχές, βάσει της υπ' αριθ. Α.1034/2022 (Β'1098) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο καταλογισμός τους πρέπει να γίνει όχι στο έτος που ανάγονται (δηλαδή που κατέστησαν δεδουλευμένες), αλλά στο έτος καταβολής τους.

Περαιτέρω βάσει της ανωτέρω απόφασης, δεδομένου ότι σε αυτήν δε μνημονεύεται η αιτία της κάθε καταβολής και ποια από τις δόσεις του συμβολαίου η καθεμιά από αυτές εξοφλεί, βάσει του άρθρου 422 του Α.Κ. οι δόσεις πρέπει να καταλογιστούν στις αρχαιότερες αξιώσεις του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Συμβόλαιο της 07/01/2016 με διάρκεια από 07/01/2016 έως 30/06/2017							
Δόση της	Αρχικό ποσό οφειλής	Ποσό συμβιβασμού	Καταβολές				Οφείλονται
			12/10/2018	10/12/2018	24/12/2018	25/01/2019	
15/01/2016	3.379,83€	1.846,34€	550,00€	1.296,34€			0,00€
29/02/2016	3.379,83€	1.846,34€		1.846,34€			0,00€
30/04/2016	3.379,83€	1.846,34€		1.846,34€			0,00€
30/06/2016	3.379,83€	1.846,34€		1.010,97€	835,38€		0,00€
31/08/2016	3.379,83€	1.846,34€			1.664,62€	181,72€	0,00€
31/10/2016	3.379,83€	1.846,34€				1.846,34€	0,00€
31/12/2016	3.379,83€	1.846,34€				471,93€	1.374,41€
02/02/2017	3.379,83€	1.846,34€					1.846,34€
30/04/2017	3.379,83€	1.846,34€					1.846,34€
	30.418,50€	16.617,10€	550,00€	6.000,00€	2.500,00€	2.500,00€	5.067,10€

Συμβόλαιο της 17/05/2017 με διάρκεια από 01/07/2017 έως 30/06/2018							
Δόση της	Αρχικό ποσό οφειλής	Ποσό συμβιβασμού	Καταβολές				Οφείλονται
30/09/2017	4.167,40€	2.276,58€					2.276,58€
30/11/2017	4.167,40€	2.276,58€					2.276,58€
31/01/2018	4.167,40€	2.276,58€					2.276,58€
31/03/2018	4.167,40€	2.276,58€					2.276,58€
30/05/2018	4.167,40€	2.276,58€					2.276,58€
	20.837,00€	11.382,90€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	11.382,90€

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε αμοιβές του έτους 2016 κατά το έτος 2018 ύψους 9.050,00 € (550,00 + 6.000,00 + 2.500,00) και κατά το έτος 2019 ύψους 2.500,00 €, ήτοι σύνολο 11.550,00 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι κανένα ποσό αμοιβών δεν εισέπραξε κατά το έτος 2016 και βάσει των στοιχείων του φακέλου δεν προκύπτει το έτος που ανάγονται.

Σημειώνεται ότι δεδομένου ότι ο καταλογισμός των ανείσπρακτων δεδουλευμένων αποδοχών, δεν ήταν δυνατός στο έτος που ανάγονται (ήτοι το έτος 2016), ο καταλογισμός αυτών στα έτη που αυτές εισπράχθηκαν (2018 και 2019) είναι ενέργεια άλλου ελέγχου, τον οποίο δύναται να πραγματοποιήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή, της με αριθμό πρωτοκόλλου/08-11-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A. Την τροποποίηση της με αριθμό δήλωσης/10-10-2022 (αρ. ειδοποίησης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

B. Την ακύρωση της υπ' αριθμ. /10-10-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.