



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03-05-2022

Αριθμός απόφασης: 990

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ: κατά:

α) της με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης /19-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης και

β) της με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης /27-12-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη και εμπρόθεσμα ως προς τη δεύτερη, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης /19-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 303,08€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17,38€ και για τη σύζυγό του κύριος φόρος ύψους 112,53€ και προκαταβολή φόρου ύψους 61,89€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 494,88€.

Με την με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό δήλωσης /27-12-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 233,30€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 85,40€ και για τη σύζυγό του ποσό κύριου φόρου ύψους 100,64€ και προκαταβολή φόρου ύψους 121,89€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 541,23€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμό καταχώρησης /19-06-2015 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με ποσό φόρου επιστροφής ύψους 67,30€.

Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης /06-05-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με ποσό φόρου επιστροφής ύψους 120,03€.

Η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015, με αίτημα υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για τα εν λόγω φορολογικά έτη, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013 με αφορμή τα με αριθμ. πρωτ. /25-11-2020 και

...../15-11-2021 (αριθμ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Ξάνθης /01-12-2020 /23-11-2021) δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά. Σύμφωνα με τα ως άνω δελτία πληροφοριών από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ. /19-03-2018 και /1/05-10-2021 εντολών ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014-2016 και 2015 αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι οι εταιρίες «.....» με ΑΦΜ: και «.....» με ΑΦΜ: κατέβαλαν αποζημιώσεις απόλυσης σε εργαζομένους τους, τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε πρόσθετες αμοιβές (bonus) και ως εκ τούτου καταλόγισε στις ελεγχόμενες εταιρίες φόρο 20%, που όφειλε να είχε παρακρατήσει από τους εργαζόμενους της, σύμφωνα με την §4 του άρθρου 60 ν. 4172/2013. Ορισμένοι από τους εργαζόμενους, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, δήλωσαν τα ποσά αυτά στον κωδ. 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αντί του ορθού κωδ. 301 (Αθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος:

- 1) Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 32 §2 του ΚΦΔ και όχι δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΔ.
- 2) Παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σχετικά με την προδικασία του ελέγχου. Ειδικότερα δεν κοινοποιήθηκε έκθεση ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
- 3) Παραβίαση της αρχής προηγούμενης ακρόασης.
- 4) Μη νόμιμη αιτιολογία, αλλά και εσφαλμένη κρίση και έλλειψη αποδείξεων αναφορικά με το νομικό χαρακτηρισμό των επίδικων εισοδημάτων του ως πρόσθετης αμοιβής (bonus) και όχι αποζημίωσης απόλυσης. Στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά δεν έγινε ειδική αναφορά σε αυτόν προσωπικά, ούτε υπάρχει συγκεκριμένη αιτιολογία για τα δικά του εισοδήματα.

Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170) ορίζεται ότι: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους

λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017): «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.....».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2162/2020: «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. 11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής

Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή... 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/16.04.2014:

«.....Άρθρο 3 Διαδικασία Κοινοποίησης. Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4 Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης.

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης.

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογουμένου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογουμένου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 της με αριθμό Α.1273/2020 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020): «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο

63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 9η Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021 αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α 1049/05-03-2021 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: 1. Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 01.02.2021 έως και τις 28.04.2021 παρατείνονται έως και τις 29.04.2021».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη με αριθ. ειδοποίησης/19.12.2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αναρτήθηκε στο taxisnet, στις 20/12/2020 09:15:04, εστάλη την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώστηκε στις 28.12.2020 12:53:48. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του ν.4174/2013, η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέστηκε την ημερομηνία της ανάγνωσης (28/12/2020).

Επειδή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή έπρεπε να ασκηθεί το αργότερο έως την 29.04.2021, λαμβανομένης υπόψη της αναστολής των προθεσμιών, βάσει των αποφάσεων Α.1273/2020 & Α 1049/2021.

Επειδή, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατατέθηκε εκπρόθεσμα μετά την 29.04.2021, ήτοι την 17.01.2022 και ως εκ τούτου ασκείται απαραδέκτως.

Ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη

Αναφορικά με τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4174/2013 " 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 διάθεση 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, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα

δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι: «...Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

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

« 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 τις [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 [παραγράφο 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, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί υποχρέωσης της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 34 Ν 4174/2013), αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς πλέον των διατάξεων του προαναφερόμενου

άρθρου περί της δυνατότητας έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, υπάρχει και η δυνατότητα έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, η οποία συνοδεύεται από επιστολή αιτιολόγησης, που αναφέρει ειδικά τα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση καλύφθηκε η υποχρέωση της διοίκησης περί αναγραφής της εκ του νόμου απαιτούμενης αιτιολογίας, με την επισημείωση, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της προσβαλλόμενης πράξης, της αιτίας έκδοσης της και δη του χαρακτηρισμού από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά της αποζημίωσης απόλυσης ως πρόσθετη αμοιβή (bonus).

Αναφορικά με τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος**: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), το άρθρο 28, το οποίο ρυθμίζει τη προβλεπόμενη διαδικασία κατά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ : *“ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε*

περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματα” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιοδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών του, όπως αναρτήθηκε ηλεκτρονικά από το φορέα μισθοδοσίας μέχρι 31-12-2016, έλαβε κατά το 2015 από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ: αποζημίωση απόλυσης ύψους 7.105,00€ και τακτικές αποδοχές ύψους 4.440,17€.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ’αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας ή τις φορολογικές αρχές). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μή συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά.(ΣΤΕ 565/2005)

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

- α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
- β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
- γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
- δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
- στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) [...]

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,
- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Επειδή, βάσει των κείμενων διατάξεων ([παρ. 4 του άρθρου 60](#) του ν. [4172/2013](#)), «στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές

διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά».

Στις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ερμηνευτική εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1072/2015](#) και συγκεκριμένα στην παρ. 7 της ενότητας Ι αυτής έγινε δεκτό ότι, «Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται ο μισθός, ή η σύνταξη και οποιεσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (π.χ. επιδόματα), που καταβάλλονται τακτικά και συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό».

Επίσης, στην ίδια ως άνω εγκύκλιο και συγκεκριμένα στην παρ. 1 της ενότητας ΙΙΙ αυτής έγινε δεκτό ότι, «Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή εφάπαξ παροχές, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό των ανωτέρω αμοιβών, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της [παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013](#)».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω συνάγεται ότι, στα ποσά αυτά των «bonus» που καταβάλλονται στους εργαζόμενους και αφορούν στην επιβράβευση των προσπαθειών στο πλαίσιο της εργασίας τους ή στην επίτευξη διαφόρων στόχων που τίθενται από τις επιχειρήσεις, πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή (20%) και όχι βάσει των διατάξεων της [παραγράφου 1 του άρθρου 60](#) του ν. [4172/2013](#). Τα ποσά αυτά δηλώνονται κατά την υποβολή των μηνιαίων αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών με κωδικό 2 «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές)», όπως ακριβώς ορίζεται στην απόφαση [Α. 1099/2019](#).

Περαιτέρω, στις εν λόγω αμοιβές δεν διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, αλλά η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα αυτά με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου των αμοιβών (σχετ. [ΠΟΛ. 1152/2017](#)).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου φόρου μισθωτής εργασίας, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, λαμβάνοντας υπόψη το αριθμ. /1-9-2020 έγγραφο του ΟΑΕΔ με τα στοιχεία των εργαζομένων της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, για τους οποίους έχει προβεί σε αναγγελία πρόσληψης, σε καταγγελίες συμβάσεων εργασίας με ή χωρίς προειδοποίηση, καθώς και το αρχείο excel που απέστειλε σε συνεργασία με το Υπουργείο Εργασίας & Κοινωνικών Υποθέσεων με τα στοιχεία, βάσει των οποίων η ελεγχόμενη είχε ενημερώσει το σύστημα ΕΡΓΑΝΗ. κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις:

Η συντριπτική πλειοψηφία των εργαζομένων που προσέλαβε η ως άνω εταιρία ήταν εργάτες με μικτό ημερομίσθιο 58 ευρώ, οι οποίοι εργάσθηκαν από ελάχιστες μέρες έως λίγους μήνες. Σε πολλούς από τους εργαζόμενους αυτούς η εταιρία είχε προβεί σε καταγγελίες συμβάσεων και τους είχε καταβάλει μεγάλα ποσά αποζημίωσης, ενώ δεν δικαιούνταν με βάση το άρθρο 1 του β.δ. 16/18

Ιουλίου 1920, το ν. 2112/1920 και το άρθρο 94 του ν.δ. 3026/1954 όπως ισχύουν με τον ν. 3899/2010 και τον ν. 4093/2012, δεδομένου ότι η απασχόλησή τους ήταν μικρότερη του ενός έτους. Εμφανίζονται μάλιστα περιπτώσεις εργαζόμενων να έχουν προσληφθεί και απολυθεί για περισσότερες από μία φορές μέσα στον ίδιο χρόνο και να έχουν λάβει περισσότερες από μία αποζημιώσεις.

Τα ποσά αυτά έχουν συμπεριληφθεί στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που έχει εκδώσει η επιχείρηση στους εργαζομένους της και είναι δυσανάλογα μεγαλύτερα από τις τακτικές αποδοχές του έτους. Από δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε μέσω του πληροφοριακού συστήματος της υπηρεσίας στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν οι εργαζόμενοι για τα φορολογικά έτη 2014-2016 προκύπτει ότι τα ποσά των αποζημιώσεων έχουν δηλωθεί στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο από εισφορά (παρ.21 άρθρ.29 ν. 3986/2011)). Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούν αποζημίωση απόλυσης, αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus), πλην των ποσών € 1.367,52 για το Φορολογικό Έτος 2015 και € 1.367,52 για το Φορολογικό Έτος 2016 που αφορούν αποζημιώσεις απόλυσης δύο υπαλλήλων που είχαν εργασθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Τα ποσά που ο έλεγχος προσδιόρισε ως πρόσθετες αμοιβές (bonus) για τα έτη 2014-2016 και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Ε. αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΤΗ	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΠΛΗΝ ΤΗΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ (BONUS)	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ 20%
2014	594.354,57	804.188,90	209.834,33	41.966,86
2015	1.363.313,45	3.639.749,20	2.276.344,75	455.268,95
2016	133.214,55	350.202,70	214.167,88	42.833,57

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με την με αριθμό καταχώρησης/06-05-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δήλωσε στον κωδ. 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά) το ποσό των 7.425,04€ και στον κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) το ποσό των 4.440,17€ που αφορά τακτικές αποδοχές που εισέπραξε από την ως άνω εταιρία. Στη συνέχεια η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης ορθώς προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με οίκοθεν υποβολή 1^{ης}

τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 4174/2013, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ. /25-11-2020 (αριθμ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Ξάνθης /1-12-2020) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, καθώς οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε στους εργαζομένους της η εταιρία «.....» με ΑΦΜ: χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο πρόσθετες αμοιβές (bonus) και έπρεπε να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από μισθωτή εργασία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:

α)ως απαράδεκτης λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της, κατά της με αριθμό ειδοποίησης και αριθμό καταχώρησης /19-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 και

β) την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησης και αριθμ. καταχ. /27-12-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης

Φορολογικό έτος 2015	Ποσό
Η αριθμ. ειδοποίησης (αριθμ. καταχ. /27-12-2021) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015	Τελικό Χρεωστικό: 541,23€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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