



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1160

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ.:....., κατά:

A) της με αριθμό ειδοποίησης/22-02-2023 και αριθμό δήλωσης, πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, με βάση τη δεύτερη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και

B) της με αριθμό/07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Επί της από 10.01.2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/22-02-2023 και αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση τη 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης προσδιορίστηκε μηδενικό τελικό ποσό φόρου, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 12.009,63€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό/22-02-2023 τροποποιητικής δήλωσης, σε εκτέλεση της με αριθμό/18-01-2023 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- Με την με αριθμό/07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 10.489,66€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 5.244,83€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.519,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 17.254,48€

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμό καταχώρησης/11-5-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με τελικό ποσό για καταβολή 0,00 €.

Ακολούθως, η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/16-09-2022 και αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με αίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για το εν λόγω φορολογικό έτος, 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. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών από τον έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./19-3-2018 εντολής ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014-2016, διαπιστώθηκε ότι η εταιρία «.... MON. ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... κατέβαλε αποζημιώσεις απόλυσης σε εργαζομένους της, τις οποίες ο έλεγχος χαρακτήρισε πρόσθετες αμοιβές (bonus) και ως εκ τούτου καταλόγισε στην ελεγχόμενη εταιρία φόρο 20%, που όφειλε να είχε παρακρατήσει από τους εργαζομένους 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 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.).

Κατά της με αριθμό ειδοποίησης/16-09-2022 και αριθμό δήλωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../05-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/18-01-2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία ακύρωσε την προαναφερθείσα πράξη, λόγω έκδοσης αυτής κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης, σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υπέβαλε αίκοθεν την με αριθμό καταχώρησης/22-02-2023 δεύτερη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/22-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ξάνθης η με αριθμό/08-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4172/2013 και διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 36.239,28€ αναγράφηκε εσφαλμένα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2016 και ειδικότερα στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά), αντί του ορθού κωδικού 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια). Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό/07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη αιτιολογία, αλλά και εσφαλμένη κρίση και έλλειψη αποδείξεων σε ό,τι αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των επίδικων εισοδημάτων. Η φορολογική αρχή δε διενήργησε αυτοτελή έλεγχο, απλώς στηρίχθηκε σε έλεγχο άλλης αρχής απαραδέκτως και παρά το νόμο.
2. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των εισοδημάτων ως bonus (πρόσθετες αμοιβές)

Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη (Με αριθ. ειδοποίησης/22-02-2023 και αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.4987/2022 «1. 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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 συνάγεται ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (προβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή εξάλλου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α.), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πράξη η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νόμιμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου

217 του ΚδιοικΔικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της υπ' αριθμ./22-02-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η οποία αποτελεί νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ./16-09-2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, κατά το άρθρο 41 παρ.4 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ.190/2023 απόφασης από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, στην παρ.4 του άρθρου 41 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί».*

Επειδή, με την ως άνω διάταξη ρυθμίζεται ο χρόνος και ο τρόπος είσπραξης της απαίτησης που απορρέει από δικαστική απόφαση που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, καθώς, η νέα εκκαθάριση αποτελεί τίτλο πληρωμής και όχι πράξη προσδιορισμού φόρου (Ι. Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κ.Φ.Δ., εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 761)

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω είναι σαφές ότι είναι απαράδεκτη η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης εκκαθάρισης, δεδομένου ότι αυτή δεν αποτελεί πράξη προσδιορισμού φόρου, αλλά προσδιορίζει τον τρόπο πληρωμής του φόρου που προκύπτει βάσει του διατακτικού της υπ' αριθμ...../2023 προηγούμενης απόφασής μας.

Συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το σκέλος που στρέφεται κατά της με αριθμό/22-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη

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 «..... MON. ΕΠΕ» 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 58,00€, οι οποίοι εργάστηκαν 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 εργαζομένων 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων με την με αριθμό καταχώρησης/11-05-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δήλωσε στον κωδ. 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά) το ποσό των 36.239,28€ και στον κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.) το ποσό των 6.283,58€ που αφορά τακτικές αποδοχές που εισέπραξε από την ως άνω εταιρία.

Στη συνέχεια η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/16-09-2022 και αριθμό καταχώρησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, 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 «..... MON. ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... ορθά χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρόσθετες αμοιβές (bonus) και έπρεπε να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από μισθωτή εργασία. Η εν λόγω πράξη ακυρώθηκε με την με αριθμό/18-01-2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σε εκτέλεση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης/22-02-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, ορθά χαρακτηρίστηκε το ποσό των 36.239,28€ ως πρόσθετες αμοιβές (bonus) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό/07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.:..... και συγκεκριμένα:

Α)την απόρριψη ως απαράδεκτης, της με αριθμό ειδοποίησης/22-02-2023 και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και

Β)την επικύρωση της με αριθμό/07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης

Φορολογικό έτος 2016	Ποσό
Η αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	Τελικό Χρεωστικό: 17.254,48€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης και Νομικής

Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.