



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-02-2024

Αριθμός απόφασης: 446

**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@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 27-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/02-11-2023 και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με βάση την παράγραφο 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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/02-11-2023 και αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 1.242,37€, έναντι του προηγούμενου χρεωστικού ύψους 141,87€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό/02-11-2023 τροποποιητικής δήλωσης, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, αξιοποιώντας τα δεδομένα που προέκυψαν από το υπ' αρ. πρωτ.ΕΞ/30-08-2023 δελτίο πληροφοριών του Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛΚΕ), σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:....., διαπιστώθηκε ότι οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε η ως άνω εταιρία σε εργαζόμενους (μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα) χαρακτηρίστηκαν ως πρόσθετες αμοιβές (bonus). Κατόπιν τούτου απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. κατάσταση με τα στοιχεία των εργαζόμενων-ληπτών των αμοιβών, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή αποτύπωση των ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ., αφού διαπίστωσε ότι τα ποσά αυτά ανεγράφησαν εσφαλμένα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2017 και ειδικότερα στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά), αντί του ορθού κωδικού 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), ενημέρωσε τον προσφεύγοντα για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, (αρ. ανάρτησης στο taxisnet) και προέβη σε νέα εκκαθάριση της οίκοθεν υποβληθείσας από τη φορολογική αρχή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του εν λόγω φορολογικού έτους και τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 4.060,00€ από την εταιρία «.....».

Με την εκκαθάριση της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης της φορολογικής αρχής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Η διοίκηση όφειλε να προβεί σε διορθωτικό και όχι σε διοικητικό προσδιορισμό.
2. Παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σε ό,τι αφορά την προδικασία του ελέγχου. Δεν κοινοποιήθηκε έκθεση ελέγχου.
3. Παραβίαση της αρχής προηγούμενης ακρόασης.
4. Μη νόμιμη αιτιολογία, αλλά και εσφαλμένη κρίση και έλλειψη αποδείξεων σε ό,τι αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των επίδικων εισοδημάτων.

Αναφορικά με τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4987/2022 " 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. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2.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 εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

3. 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 [παραγραφο 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 4987/2022), 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 το ΕΛ.ΚΕ., της αποζημίωσης απόλυσης ως πρόσθετης αμοιβής (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 προφορικώς, 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, 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 στη 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, μη 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 τροποποιητική δήλωση της παρ. 2 και 3 του άρθρ. 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, 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 ταξιδιού,
- 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 I 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 III 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 από 25/07/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τουΕΛΚΕ για την επιχ/ση με την επωνυμία Α.Φ.Μ. προέκυψαν οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«Με το αρ.πρωτ...../29.05.2023 έγγραφο προς τον Ε.Φ.Κ.Α. Τοπική Διεύθυνση, ζητήθηκαν και λήφθηκαν (αρ.πρωτ...../22.06.2023), η καρτέλα κινήσεων εργοδότη κατά μισθολογική περίοδο και τα ετήσια σύνολα των ασφαλισμένων εργαζόμενων.

Στον ΕΦΚΑ ασφαλίστηκαν οι κάτωθι εργαζόμενοι, όλοι με κωδικό ειδικότητας 932000 «Ανειδίκευτοι εργάτες μεταποιητικών βιομηχανιών» εκτός του υπαλλήλου με α/α.1 που φέρει

κωδικό ειδικότητας 419000 «Λοιποί υπάλληλοι γραφείου». Για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017			
Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΗΜΕΡΕΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ
134	3.248,57	45
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	1.298.438,17	

Κατόπιν του αρ.πρωτ...../29.05.2023 εγγράφου της υπηρεσίας μας, απεστάλη από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, αρχείο excel με τα στοιχεία προσλήψεων και αποχωρήσεων εργαζόμενων κατά το χρονικό διάστημα 01.01.2017 έως 31.12.2017 που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ» και αφορούν στην επιχείρηση με την επωνυμία Α.Φ.Μ. και ΑΜΕ

Το αρχείο περιέχει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα έντυπα 3 «Ενιαίο έντυπο αναγγελίας πρόσληψης» και 6 «Καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου» που υπέβαλε στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ η ελεγχόμενη επιχείρηση.. Μεταξύ άλλων περιλαμβάνονται :

Ο Α.Φ.Μ. Εργοδότη, ο Α.Φ.Μ. Εργαζόμενου, Ονοματεπώνυμο εργαζόμενου, στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας, ημερομηνία πρόσληψης, ημερομηνία απόλυσης, ημερήσιες αποδοχές, ποσό αποζημίωσης, ειδικότητα, σχέση και καθεστώς απασχόλησης.

Από την επεξεργασία των δεδομένων προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν από την επιχείρηση αποζημιώσεις απόλυσης συνολικού ποσού **1.800.282,47€**. Για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟΖ. ΑΠΟΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2017					
ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΣΧΕΣΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΗΜΕΡ. ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΗΜΕΡ. ΑΠΟΛΥΣΗΣ	ΗΜΕΡΟ ΜΙΣΘΙΟ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ
Πλήρης	Αορίστου χρόνου	14/03/17	15/05/17	58,00	4.060,00

Τα βασικά πληροφοριακά στοιχεία που αντλήθηκαν από τα δεδομένα που απέστειλε το Υπουργείο Εργασίας συσχετίζονται κατωτέρω με τα στοιχεία που λήφθηκαν από τον Ε.Φ.Κ.Α. και για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

α/α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Ημερομηνία πρόσληψης	Ημερομηνία απόλυσης	Αποζημίωση	Αποδοχές	Ημέρες
99	14/03/17	15/05/17	4.060,00	3.248,57	45

Η επιχείρηση με την επωνυμία και Α.Φ.Μ.δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα τις ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΛΟΙΩΝ.

Σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο, σκοποί της επιχείρησης είναι μεταξύ άλλων οι καθαρισμοί και οι αμμοβολές πλοίων – δεξαμενών, οι επισκευές σκαφών αναψυχής, βάψιμο, συντήρηση, και επισκευές παντός είδους σκαφών και η ενοικίαση ικριωμάτων. Πελάτες της είναι επιχειρήσεις με έδρα την Γερμανία, ενώ όπως προκύπτει και από τα λογιστικά βιβλία που παρασχέθηκαν στον προηγούμενο έλεγχο, η παρέχει μόνο εργατικό δυναμικό για την πραγματοποίηση των εργασιών και δεν επιβαρύνεται με την αγορά πρώτων υλών ή την χρήση ιδιόκτητου πάγιου εξοπλισμού.

Για τις εργασίες που πρόκειται να εκτελέσει, οι οποίες είναι για συγκεκριμένο έργο που αναλαμβάνει και συγκεκριμένης ανώτατης χρονικής διάρκειας, προβαίνει στην πρόσληψη εργαζόμενων από την Ελλάδα, οι οποίοι μεταβαίνουν στον τόπο εκτέλεσης των εργασιών και παραμένουν μέχρι το πέρας αυτών.

Κατά την πρόσληψη καθενός εργαζόμενου, συμπληρώνει και υποβάλλει το έντυπο Ε3 (Ενιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης) στο σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ». Σε αυτό, κάθε πρόσληψη ορίζεται ως «ΑΟΡΙΣΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ» αν και η εργασία που αναλάμβανε να εκτελέσει είχε συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα.

Ο ορισμός ως «Αορίστου» γινόταν καθώς αν οριζόταν ως «Ορισμένου», όπως ήταν στην πραγματικότητα, δεν θα είχε νομικό έρεισμα η καταβολή ως αποζημίωσης της πρόσθετης αμοιβής που ελάμβαναν οι εργαζόμενοι. Οι εργαζόμενοι προσλαμβάνονταν ως εργάτες πλήρους απασχόλησης με την ειδικότητα του ανειδίκευτου εργάτη μεταποιητικών βιομηχανιών με ημερομίσθιο που οριζόταν στα πενήντα οκτώ (58,00) ευρώ. Για το ημερομίσθιο αυτό γίνονταν οι παρακρατήσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και καταβάλλονταν ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.

Προκειμένου να προσελκύσει έμπειρο προσωπικό που θα μετέβαινε στη Γερμανία για εργασία και θα εκτελούσε τις απαιτητικές, επίπονες και με αυστηρό χρονοδιάγραμμα υπηρεσίες, παρείχε πρόσθετες αμοιβές (bonus) που ξεπερνούσαν την όποια συμβατική υποχρέωση του εργοδότη. Όμως για να μην μειωθεί το ποσό της αμοιβής προς τους εργαζόμενους με παρακρατήσεις φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζόμενων και να αποφευχθεί και η καταβολή ασφαλιστικών εργοδοτικών εισφορών, γινόταν η τεχνητή διευθέτηση της καταβολής των αμοιβών με τη μορφή της αποζημίωσης απόλυσης.

Εκμεταλλεζόμενη τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από φόρο σε κάθε εφάπαξ αποζημίωση μέχρι του ποσού των 60.000 Ευρώ και την πλήρη απαλλαγή της αποζημίωσης απόλυσης από την υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, συμπλήρωνε και υπέβαλλε το έντυπο 6 «Καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου» για την απόλυση του εργαζόμενου και το ύψος της αποζημίωσης, αντί της παρακράτησης φόρου 20% και την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ στο ύψος των πρόσθετων αμοιβών (bonus), καταστρατηγώντας πλήρως την έννοια της καταβολής εφάπαξ αποζημίωσης που δίδεται συνεπεία της διακοπής της σχέσεως εργασίας.

Συμπερασματικά τα στοιχεία που οδηγούν τον έλεγχο στις συγκεκριμένες διαπιστώσεις είναι:

i. Συμβάσεις Αορίστου χρόνου αντί Ορισμένου.

Η επιχείρηση συντάσσει συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου, ενώ η χρονική διάρκεια της σύμβασης καθορίζεται επακριβώς από την χρονική διάρκεια κάθε έργου που αναλαμβάνει και υπογράφει συμφωνητικά με τους πελάτες της, δηλαδή η ορισμένη διάρκεια της σύμβασης αιτιολογείται από το είδος εργασιών και τις ανάγκες της επιχείρησης.

Χαρακτηριστικά, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που η επιχείρηση υπέβαλε στο σύστημα «Εργάνη», η περίοδος απασχόλησης των εργαζόμενων διαρκεί επί το πλείστον από λίγες ημέρες έως 3 μήνες, περίοδος που είναι αντίστοιχη και με τα χρονικά όρια που δίδονται για την εκτέλεση του κάθε έργου και απεικονίζονται στα προσκομισθέντα στοιχεία.

Καθώς για τις συμβάσεις ορισμένου χρόνου δεν προβλέπεται από τον νόμο η καταβολή αποζημίωσης, ο ορισμός ως «Αορίστου» γίνεται προκειμένου να έχει νομικό έρεισμα για τον χαρακτηρισμό ως «αποζημίωση» της πρόσθετης αμοιβής που λάμβαναν οι εργαζόμενοι.

ii. Επαναπροσλήψεις και εκ νέου απολύσεις.

Σκοπός της αποζημίωσης απόλυσης είναι ο περιορισμός και η άμβλυση των δυσμενών συνεπειών από την απώλεια της θέσεως εργασίας και η διασφάλιση χρηματικών πόρων για την επιβίωση του εργαζόμενου, μέχρι να βρει νέα. Ο σκοπός αυτός καταστρατηγείται, καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση σε πλείστες περιπτώσεις προβαίνει στην σχεδόν άμεση επαναπρόσληψη εργαζόμενων, τους οποίους απολύει ξανά μέσα στο ελεγχόμενο έτος δίνοντάς τους εκ νέου πρόσθετες αμοιβές με την μορφή της αποζημίωσης απόλυσης.

iii. Ύψος αμοιβής

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο η αποζημίωση που προβλεπόταν κατά την απόλυση εργατοτεχνίτη ήταν:

Χρόνος Υπηρεσίας	Ημερομίσθια αποζημίωσης
Έως 1 έτος	0
1-2 έτη	7
2-5 έτη	15
5-10 έτη	30
10-15 έτη	60
15 - 20 έτη	100
20 - 25 έτη	120
25 -30 έτη	145
30 έτη και άνω	165

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι το ποσό των **1.800.282,47€** δεν αφορά σε αποζημιώσεις απόλυσεως αλλά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) οι οποίες είναι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου **20%**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Συγκεκριμένα, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 προέβη σε 320 περιπτώσεις στην καταβολή πρόσθετων αμοιβών (bonus) ύψους **1.800.282,47€**, τις οποίες παρουσίασε ως αποζημιώσεις απόλυσης προκειμένου να αποκομίσει όφελος από τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών εργοδότη και από τον λήπτη του εισοδήματος, Φόρου Εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζόμενου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-07-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών τουΕΛΚΕ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

διέπονται δε αυτές από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, στοιχειοθετείται πλήρως ο χαρακτηρισμός των υποτιθέμενων αποζημιώσεων απόλυσης ως πρόσθετες αμοιβές (bonus), η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 27-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης

Φορολογικό έτος 2017	Ποσό
Η αριθμ. ειδοποίησης/02-11-2023 (αριθμ. Δηλ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την τροποποιητική δήλωση βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ	Τελικό Χρεωστικό: 1.242,37€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.