



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-03-2024

Αριθμός απόφασης: 786

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 28-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/23-08-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την με αριθμό/23-08-2023 1^η τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα (καθ' ερμηνεία του δικογράφου στρέφεται κατά της με αριθμό/23-08-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και όχι κατά της/18-09-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού που λανθασμένα αναγράφεται).

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης/23-08-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την με αριθμό/23-08-2023 1η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε πιστωτικό ποσό ύψους 153,43€, ισόποσο με το αρχικό πιστωτικό ποσό.

Από την εκτίμηση του περιεχομένου του δικογράφου προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/23-08-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση την με αριθμό/23-08-2023 1η τροποποιητική δήλωση, με την οποία δήλωσε εισοδήματα ύψους 1.015,00€, που έλαβε ως εργαζόμενος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα με αριθμό/23-08-2023 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2017.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ./27-06-2023 δελτίο πληροφοριών που έλαβε η Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΛΚΕ) στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε ότι οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε η ως άνω εταιρία σε εργαζόμενους (μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα) χαρακτηρίστηκαν ως πρόσθετες αμοιβές (bonus).

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), ζητώντας από τον προσφεύγοντα να συμπεριλάβει στα φορολογητέα εισοδήματα του εν λόγω φορολογικού έτους και τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 1.015,00€ από την εταιρία «.....».

Ακολούθως ο προσφεύγων συμμορφούμενος με την ως άνω πρόσκληση, με αίτημά του, υπέβαλε τροποποιητική δήλωση και εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης/23-08-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επισημαίνεται ότι κατά της/18-09-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έχει ήδη ασκηθεί η υπ' αριθμ./28-11-2023 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό/21-03-2024 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Η φορολογική αρχή όφειλε να προβεί σε διορθωτικό και όχι διοικητικό προσδιορισμό. Η εφαρμογή του άρθρου 34 έχει ως προϋπόθεση τη διενέργεια ελέγχου.

2. Παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σε ό,τι αφορά την προδικασία του ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. ουδέποτε του κοινοποίησε έκθεση ελέγχου.

3. Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης

4. Μη νόμιμη αιτιολογία αλλά και εσφαλμένη κρίση και έλλειψη αποδείξεων σε ό,τι αφορά τον νομικό χαρακτηρισμό των επίδικων εισοδημάτων του.

Αναφορικά με τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1,3 του ΚΦΔ: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.[...]

Επειδή στο άρθρο 34§1,2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25. 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.

Επειδή στο άρθρο 37 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.» *Η φράση «εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34» προστέθηκε με την περ. 7α της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014.*

Επειδή στην Α.1042/30-3-2023 διευκρινίζεται ότι η πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση την αρχική ή τις εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή με βάση κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 32 ΚΦΔ. Η πράξη Διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 34 ΚΦΔ.

Επειδή, ειδική περίπτωση έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συνιστά η έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Στην περίπτωση αυτή, και κατά ρητή πρόβλεψη της διάταξης του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Ως προς το ζήτημα της αποδοχής της δήλωσης από τη Φορολογική Διοίκηση, γεννάται προβληματισμός ως προς το εάν η αποδοχή προϋποθέτει την προηγούμενη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Ο προβληματισμός αυτός επιλύεται από το άρθρο 37, σύμφωνα με το οποίο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, δεν απαιτείται η συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου μαζί με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Το θέμα αποσαφηνίζεται πλήρως στην αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 37, σύμφωνα με την οποία «...καθίσταται σαφές ότι δεν είναι απαραίτητη η σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου στην περίπτωση αποδοχής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα. Σημειώνουμε ότι η περίπτωση της αποδοχής τροποποιητικής δήλωσης του φορολογουμένου και η έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν συνιστά περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ώστε δεν ισχύουν οι λοιπές δεσμεύσεις που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση δεν κωλύεται να εκδώσει οποτεδήποτε πράξη διόρθωσης του φόρου, ακόμη και χωρίς την συνδρομή των προϋποθέσεων των άρθρων 25 και 34 του Κώδικα κ.λπ.».

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μη αποδοχή της τροποποιητικής δήλωσης είναι δυνατή μόνο στις περιπτώσεις που ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση η προσκόμιση δικαιολογητικών πριν από την έκδοση της πράξης διόρθωσης του διοικητικού προσδιορισμού, κατ' αναλογία των ισχυόντων για την αρχική δήλωση επί της οποίας εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού, σύμφωνα με το άρθρο 32 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 861-863).

Επειδή, η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του φορολογικού δικαίου, με τον οποίο ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, παρέχοντας στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την διευκόλυνση του έργου της. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος κατ' αρχήν δεσμεύεται για τα στοιχεία που περιλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση, ταυτόχρονα όμως δεσμεύει και τη φορολογική αρχή, η οποία δεν μπορεί να κρίνει ανεξέλεγκτα αλλά μόνο με τα στοιχεία που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της, ενώ ταυτόχρονα δεν μπορεί αναιτιολόγητα να απομακρυνθεί από τα στοιχεία που έχει περιλάβει στη δήλωσή του ο φορολογούμενος. Η φορολογική δήλωση αποτελεί το μέσο με το οποίο ο φορολογούμενος εκπληρώνει την υποχρέωσή του για παροχή στοιχείων και πληροφοριών στη φορολογική αρχή σε σχέση με τη γεννηθείσα φορολογική ενοχή.

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 η προσβαλλόμενη πράξη είναι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και όχι διοικητικού όπως αβάσιμα και ανυπόστατα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου, στην περίπτωση της έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατόπιν υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου, δεν απαιτείται η συγκοινοποίηση έκθεσης ελέγχου μαζί με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

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 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 “αυτόματη” 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 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκε με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο, καθώς τα στοιχεία αυτά, τα παρέιχε ο ίδιος βάσει της υποβληθείσας δήλωσής του και έρχονται σε συμφωνία με τα στοιχεία που είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή κατόπιν του σχετικού ελέγχου στην εργοδότη εταιρία και των απεσταλμένων σ’ αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας δεδομένων.

Επιπλέον, έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στη Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με τη 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 συνδεδεμένων προς υποκειμενική συμπεριφορά.(ΣτΕ 565/2005)

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί μη τήρησης της συνταγματικής αρχής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε συνεπεία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τον προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 4ο 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 αδειάς, 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 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 26-06-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του ΕΛΚΕγια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., προέκυψαν οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«Από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή, αξιολογώντας τα στοιχεία που εστάλησαν από τον Ε.Φ.Κ.Α. - τοπικό υποκατάστημα μισθωτών, τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού και τη διεύθυνση ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και εξυπηρέτησης του πολίτη του υπουργείου εργασίας & κοινωνικών υποθέσεων σχετικά με το προσωπικό που απασχόλησε η ελεγχόμενη και τα ποσά των αποζημιώσεων απόλυσης και των τακτικών αποδοχών που κατέβαλε, προκύπτει ότι η επιχείρηση κατέβαλε εντός του 2017 τακτικές αποδοχές ύψους 1.632.344,30€ και αποζημιώσεις απόλυσης ύψους 2.195.578,80€, οι οποίες είναι δυσανάλογα μεγαλύτερες συγκρινόμενες με τις τακτικές αποδοχές του έτους.

Στον πίνακα που συμπεριλαμβάνεται στις σελ. 11-20 της ως άνω έκθεσης ελέγχου για τον προσφεύγοντα, καθώς και από την εικόνα αποδοχών όπως αναρτήθηκε από το φορέα μισθοδοσίας, προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

α/α	ΕΠΩΝΥΜΟ, ΟΝΟΜΑ, ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΗΜΕΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ
432	13/06/2017 έως 30/06/2017	1.015,00	864,90

Το ως άνω ποσό αποζημίωσης έχει συμπεριληφθεί στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που έχει εκδώσει η επιχείρηση προς τον προσφεύγοντα και είναι δυσανάλογα μεγαλύτερο από τις τακτικές αποδοχές του έτους. 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).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται αναλυτικά στην από 26-06-2023 έκθεση ελέγχου και ειδικότερα το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει εγγράψει στα τηρούμενα βιβλία της ποσό 2.195.578,80 ευρώ ως δοθείσες αποζημιώσεις απόλυσης προς το απασχολούμενο προσωπικό της, ενώ το ποσό αυτό αφορά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) και δεν διενήργησε ως όφειλε παρακράτηση φόρου 20%, ούτε αυτά τα εισοδήματα δηλώθηκαν ως φορολογητέα, προκειμένου να φορολογηθούν στο όνομα του εργαζόμενου, προσδιόρισε ως οφειλόμενο Φόρο μισθωτών υπηρεσιών ύψους 439.115,77€.».

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-06-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών του ΕΛΚΕ, η φορολογική αρχή ενημέρωσε τον προσφεύγοντα για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, (αρ. ανάρτησης στο taxisnet) ζητώντας από αυτόν να συμπεριλάβει στα φορολογητέα εισοδήματα του εν λόγω φορολογικού έτους και τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 1.015,00€ από την εταιρία «.....». Ο φορολογούμενος στη συνέχεια συνέπραξε στη φορολογική διαδικασία με την υποβολή της με αριθμό/23-08-2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολ. έτους 2017, από την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός περί μη νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης για το νομικό χαρακτηρισμό των επίδικων εισοδημάτων, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία υποβολής τροποποιητικής δήλωσης εκ μέρους του προσφεύγοντα, η φορολογική δε αρχή δεν απομακρύνθηκε αναιτιολόγητα από τα στοιχεία που ήδη είχε περιλάβει ο ίδιος στη δήλωση αυτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 28-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση :

Η αριθμ. ειδοποίησης/23-08-2023 (αριθμ. Δηλ.) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την με αριθμό/23-08-2023 τροποποιητική δήλωση:

Πιστωτικό ποσό : 153,43€.

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

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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