



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/02/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 273

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατά της με αρ. πρωτ. /04.09.2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. /04.09.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 αρ. πρωτ./04.09.2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων δεν έγινε αποδεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας να φορολογηθεί, για το φορολογικό έτος 2017, βάσει των διατάξεων του άρθρου 73 παρ. 5 του Ν. 3842/2010.

Ειδικότερα στην με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, που υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 30/07/2018 η προσφεύγουσα δήλωσε, μεταξύ άλλων, ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 73 παρ. 5 του Ν. 3842/2010 (σχετ. κωδικός 025). Κατόπιν, από την φορολογική διοίκηση της ζητήθηκε η προσκόμιση των δικαιολογητικών της δήλωσης, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάρισή της.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης, προσκόμισε τα σχετικά δικαιολογητικά, από τα οποία ωστόσο προέκυπτε μείωση του προσωπικού που απασχόλησε τα τελευταία έτη, με αποτέλεσμα να μην δύναται να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 73 παρ. 5 του Ν. 3842/2010.

Η εκκαθάριση ολοκληρώθηκε με την έκδοση της με αρ. ειδοποίησης 103324 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. φορολογικού έτους 2017, από την οποία προέκυψε κύριος φόρος ύψους 12.039,42€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.893,55€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό 14.582,97€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η με αρ. πρωτ./04.09.2015 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και να εκκαθαριστεί εκ νέου η δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, βάσει της προβλεπόμενης στο άρθρο 73 παρ. 5 του Ν. 3842/2010 μείωσης του συντελεστή φορολογίας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Ουδέποτε απελύθη υπάλληλος από την επιχείρησή της. Το 2015 η υπάλληλος κα. αποχώρησε οικειοθελώς και προσελήφθη η κα., με σύμβαση ορισμένου χρόνου, προκειμένου να καλύψει έκτακτες ανάγκες. Έκτοτε, η επιχείρηση απασχολεί σταθερά δύο εργαζόμενους.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 73 του Ν. 3842/2010**, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2017: «1. Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2

του Κ.Φ.Ε., των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας των κερδών που ορίζεται από τα άρθρα 109 και 10 του ίδιου νόμου μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους. 2. Η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των δύο (2) διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν δύο (2) διαχειριστικές περιόδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης 3. Όταν επιχείρηση που έχει κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας κατ' εφαρμογή του άρθρου αυτού, στη συνέχεια προβεί εντός της διετίας σε μείωση του προσωπικού της ή αυξηθεί ο κύκλος εργασιών της, το χορηγηθέν ευεργέτημα ανακαλείται και υποχρεούται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας για το οικονομικό έτος ή τα οικονομικά έτη που έτυχε του ευεργετήματος του μειωμένου συντελεστή. Για την επιπλέον διαφορά φόρου που οφείλεται επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και όταν κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος έχει επέλθει μείωση του κύκλου εργασιών με παράλληλη διατήρηση του αριθμού των εργαζομένων σε μία ή περισσότερες προηγούμενες συνεχείς διαχειριστικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας εφαρμόζεται για τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 2009 (οικονομικό έτος 2010) και επόμενων, μέχρι τη συμπλήρωση δύο (2) οικονομικών ετών. 5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται ανάλογα και για τις ατομικές επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, στα οποία παρέχεται μείωση των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%)......7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου: «Με το άρθρο αυτό λαμβάνεται πρόνοια για τις επιχειρήσεις των οποίων μειώνεται ο κύκλος εργασιών, προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι αν σε μία τριετία δε μειωθεί το προσωπικό, παρά τη μείωση του κύκλου εργασιών, τα κέρδη των εταιρειών πάσης μορφής (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες κ.λπ.) θα φορολογούνται με το συντελεστή φορολογίας που ισχύει κάθε φορά, μειωμένο κατά δύο ποσοστιαίες μονάδες. Ο μειωμένος αυτός συντελεστής θα εφαρμόζεται για τα κέρδη των πιο πάνω τριών χρήσεων και σε περίπτωση που σε κάποια χρήση προκύψει ζημία θα ισχύει το κίνητρο και για τα κέρδη επομένων χρήσεων, μέχρι να καλυφθούν τρεις χρήσεις με την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογίας. Επισημαίνεται ότι, για τη μείωση του συντελεστή φορολογίας θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά και οι δύο προϋποθέσεις, δηλαδή μείωση του κύκλου εργασιών και διατήρηση ή αύξηση του αριθμού των εργαζομένων. Επίσης, προβλέπεται ότι οι επιχειρήσεις που καταρχήν κάνουν χρήση του μειωμένου συντελεστή για ένα ή δύο χρόνια αλλά στη συνέχεια μειώνουν το προσωπικό τους, το κίνητρο ανακαλείται και πρέπει να

υποβάλουν συμπληρωματική εκπρόθεσμη δήλωση για τα οικονομικά έτη που έτυχαν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Επίσης, προβλέπεται ότι τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα νομικά πρόσωπα που ήδη κατά τις προηγούμενες μία έως τρεις διαχειριστικές περιόδους πριν από τη δημοσίευση του νόμου, παρά τη μείωση του κύκλου εργασιών τους, δεν έχουν μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων τους. Τέλος, με τις ίδιες παραπάνω προϋποθέσεις, προβλέπεται μείωση κατά ποσοστό 20% των καθαρών κερδών των ατομικών επιχειρήσεων και των καθαρών εισοδημάτων των φυσικών προσώπων που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, προκειμένου να διατηρήσουν το προσωπικό τους».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1088/11.06.2010**: «Για τη μείωση κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., για τη μείωση κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων των ατομικών επιχειρήσεων και των φυσικών προσώπων που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, οι οποίες προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 5, αντίστοιχα, του άρθρου 73 του ν. 3842/2010, όταν ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο (2) συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων, ορίζονται τα ακόλουθα: 1. Για την εξακρίβωση της διατήρησης του αριθμού των εργαζομένων λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος, μετά τη διαγραφή τυχόν δεκαδικών ψηφίων, των εργατοϋπαλλήλων που απασχολούνται στην επιχείρηση με πλήρη απασχόληση σε κάθε μία από τις τρεις διαχειριστικές περιόδους με βάση τα προβλεπόμενα στην εργατική νομοθεσία. Για τον υπολογισμό του πιο πάνω μέσου όρου λαμβάνεται υπόψη ο συνολικός αριθμός των απασχολούμενων στην επιχείρηση εργατοϋπαλλήλων, την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα, συμπεριλαμβανομένων και όσων προσλαμβάνονται για την κάλυψη έκτακτων ή εποχιακών αναγκών της επιχείρησης ή με σχέση δανεισμού με την προϋπόθεση ότι το κόστος μισθοδοσίας βαρύνει την επιχείρηση που κάνει χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας ή της μείωσης των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων. 2. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος που μειώνεται προκειμένου για νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. είναι αυτός που εφαρμόζεται στα αδιανέμητα κέρδη. Ειδικά, για το οικονομικό έτος 2010 μειώνεται ο συντελεστής που εφαρμόζεται στα συνολικά καθαρά κέρδη. Προκειμένου για προσωπικές εταιρείες και κοινωνίες, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος δεν καταλαμβάνει την επιχειρηματική αμοιβή. Ειδικά, για ατομικές επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, όταν το φυσικό πρόσωπο έχει και εισοδήματα από άλλη πηγή, η προβλεπόμενη μείωση εφαρμόζεται μόνο στο εισόδημα από εμπορικές - γεωργικές επιχειρήσεις ή από ελεύθερο επάγγελμα. 3. Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλλουν με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους για το οποίο ζητούν την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φορολογίας ή τη μείωση των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων, δήλωση στην οποία εμφανίζεται ο αριθμός των εργαζομένων με πλήρη απασχόληση για κάθε μήνα, καθώς και του μέσου όρου που προκύπτει, για κάθε μία από τις τρεις ή δύο, κατά περίπτωση, διαχειριστικές περιόδους. Με την ίδια δήλωση δηλώνονται και τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται αποκλειστικά από τη δραστηριότητα της επιχείρησης. 4. Όταν επιχείρηση έχει κάνει

χρήση του μειωμένου συντελεστή φορολογίας εισοδήματος ή της μείωσης των καθαρών κερδών και καθαρών εισοδημάτων και κατά την επόμενη διαχειριστική περίοδο αυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς μείωση του αριθμού των εργαζομένων της, κατά την υποβολή με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 73 του ν. 3842/2010 της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179). 5....6. Όλα τα πιο πάνω πρέπει να προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης και τα λοιπά στοιχεία που τηρούνται βάσει της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1068/2018**: «7. Για τα φυσικά πρόσωπα – επιχειρήσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 73 του ν.3842/2010, περί κινήτρων για τη διατήρηση θέσεων εργασίας, απαιτούνται στοιχεία που αποδεικνύουν, τη μείωση κύκλου εργασιών και τη μη μείωση του αριθμού των εργαζομένων, των διαχειριστικών περιόδων που προϋποθέτουν την υπαγωγή στις διατάξεις αυτές, για μείωση των φορολογητέων εισοδημάτων».

Επειδή, η εν λόγω διάταξη του άρθρου 73 του Ν. 3842/2010, ως απώτερο σκοπό είχε να δοθεί φορολογικό κίνητρο στις επιχειρήσεις, προκειμένου αυτές να διατηρήσουν το απασχολούμενο προσωπικό τους αμετάβλητο.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας (όπως αυτό αποτυπώθηκε στην με αρ. καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, στον κωδικό 025), να φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 73 παρ. 5 του Ν. 3842/2010, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνταν μια εκ των βασικών προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος και συγκεκριμένα αυτή της μη μείωσης προσωπικού.

Επειδή, από την επισκόπηση των μισθοδοτικών καταστάσεων ετών 2015, 2016 και 2017 της επιχείρησης της προσφεύγουσας προκύπτουν τα εξής:

Το 2015 η επιχείρηση απασχόλησε κατά μέσο όρο 2,75 εργαζόμενους ($2 \cdot 12/12 + 1 \cdot 4/12 + 1 \cdot 5/12$) και συγκεκριμένα: α) δύο υπαλλήλους, την και την, για διάστημα 12 μηνών, β) μια υπάλληλο, την, για διάστημα τεσσάρων μηνών και γ) μια υπάλληλο, την, για διάστημα πέντε μηνών.

Αναφορικά δε με τα έτη 2016 και 2017, η επιχείρηση της προσφεύγουσας απασχόλησε σταθερά, καθόλη τη διάρκεια του έτους, 2 υπαλλήλους την και την

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μείωση που επήλθε στο προσωπικό της επιχείρησης το διάστημα από το 2015 έως το 2017 ήταν ιδιαιτέρως σημαντική, της τάξεως του 27%, με αποτέλεσμα να μην τηρείται επί της ουσίας μια εκ των βασικών προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 73 του Ν. 3842/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2017 : Χρεωστικό: 14.582,97€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ./...).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.