



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 4035

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 10/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιώς, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 09/12/2020 οικείας έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/14.07.2021 Υπόμνημα.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/27.07.2021 Υπόμνημα.
8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/13-10-2021 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επί της με αριθ. /2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 85.984,97 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 42.992,49 €, ήτοι συνολικό ποσό **128.977,46 €**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς το εισόδημα, το ΦΠΑ, λοιπούς φόρους, τέλη εισφοράς, την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για την περίοδο 31/01/2014 -31/12/2014 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, σύμφωνα με την /.... /2020 (σε αντικατάσταση της με αριθ. /2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Από τον έλεγχο αυτό προσδιορίστηκαν πρόσθετες αμοιβές που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 60 του ΚΦΕ ως εξής:

ΕΤΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ (BONUS)	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ 20%
2014	429.924,83	85.984,97

Προς τούτο ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου που προέκυψε από τις ως άνω διαπιστώσεις του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υποβληθέντα Υπομνήματα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

- Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός διαφορών παρακρατούμενου φόρου σε ποσά που αφορούν σε αποζημίωση απολύσεως.

- επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του εργοδότη να καταβάλει αποζημίωση απόλυσης σε εργαζόμενο, του οποίου η απασχόληση με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου έχει διαρκέσει λιγότερο από ένα χρόνο, παρίσταται, συνεπώς, καθ' όλα προαιρετική η καταβολή ποσού, ως αποζημίωσης, δεδομένου ότι από καμία διάταξη της εργατικής ή άλλης νομοθεσίας δεν προβλέπεται σχετική απαγόρευση,
- η απασχόληση των εργαζομένων - εργατών, διαρκούσε, κατά κύριο λόγο, όσο διαρκούσε το εκάστοτε έργο - συνήθως μερικούς μήνες-, μετά το πέρας του οποίου, συχνά, προβαίνανε σε καταγγελία της οικείας σύμβασης εργασίας και κατέβαλαν, οικειοθελώς, μεγάλα ποσά αποζημιώσεων, προκειμένου να μένουν ευχαριστημένοι οι εργαζόμενοί τους και να είναι σε θέση, όταν υπήρχε σχετική ανάγκη, να τους επαναπροσλάβουν, δεδομένου ότι επρόκειτο για έργα, που απαιτούσαν ιδιαίτερη εξειδίκευση και τεχνικές γνώσεις, τις οποίες αυτοί κατείχαν,
- σαφές δείγμα της αδυναμίας του ελέγχου να στοιχειοθετήσει το πόρισμά του και να παραθέσει ειδική αιτιολογία, προκειμένου να στηρίξει την αυθαίρετη κρίση του, αποτελεί το γεγονός ότι, παντελώς αορίστως, προβαίνει σε συμπερασματικές κρίσεις, δεδομένου ότι αναφέρεται στη «συντριπτική πλειοψηφία των εργαζομένων, που προσέλαβε η ελεγχόμενη.... «Σε πολλούς από τους εργαζόμενους αυτούς η ελεγχόμενη έχει προβεί σε καταγγελίες συμβάσεων» «εμφανίζονται μάλιστα περιπτώσεις εργαζομένων να έχουν προσληφθεί και απολυθεί»»το γεγονός ότι αρκετοί εργαζόμενοι» «Απολύονταν και επαναπροσλαμβάνονταν.....», χωρίς, ωστόσο, να εξειδικεύει πόσα και ποια ήταν τα πρόσωπα αυτά, ώστε αφ' ενός να συμμορφωθεί με τις επιταγές περί πλήρους, ειδικής και σαφούς αιτιολογίας, που επιτάσσουν οι ανωτέρω διατάξεις κι αφ' ετέρου να έχει η προσφεύγουσα τη δυνατότητα ανταποδείξεως και αντικρούσεως των εν λόγω ισχυρισμών, με τυχόν ειδικότερα στοιχεία,
- τα επίμαχα ποσά ουδόλως έφεραν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, προκειμένου να φορολογηθούν ως τέτοια και να διενεργηθεί η προβλεπόμενη εκ του νόμου παρακράτηση φόρου 20%, νομίμως, δε, καταχωρήθηκαν από τους εργαζόμενους στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στον κωδ. 617 «εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο από εισφορά», παρά το γεγονός ότι καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα από ελευθεριότητα, ήτοι χωρίς να υπέχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, δεδομένου ότι η απασχόλησή τους ήταν λιγότερη από ένα χρόνο, καθώς καταβλήθηκαν ως ανταπόδοση της παρεχόμενης εργασίας,
- ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι τα εν λόγω ποσά, που έλαβαν οι εργαζόμενοι, δεν αφορούν σε αποζημίωση απόλυσης, αλλά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) - πράγμα που αρνείται ρητώς και κατηγορηματικώς - όλως παρανόμως προσδιορίζονται οι οικείες διαφορές σε βάρος της, χωρίς να έχει διενεργηθεί ο απαραίτητος έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί η φορολόγηση των επίμαχων ποσών από τους δικαιούχους - εργαζόμενους και, συνακόλουθα, προκειμένου να καταλογισθεί τυχόν διαφορά σε αυτούς,
- σε περίπτωση που εκείνος, ο οποίος έχει υποχρέωση διενέργειας παρακράτησης φόρου, δεν προέβη σε παρακράτηση του αναλογούντος φόρου, ο δικαιούχος, όμως, δήλωσε στη φορολογική του δήλωση το εν λόγω εισόδημα και φορολογήθηκε στο ακέραιο για αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού του μη παρακρατηθέντος,

-στην αδόκητη περίπτωση που διαπιστωθεί ότι πρόκειται για τα ποσά, για τα οποία έπρεπε να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου (πρόσθετες αμοιβές) και όχι για ποσά αποζημίωσης απολυομένων, οι οικείες διαφορές πρέπει να αναζητηθούν και να καταλογισθούν σε βάρος των δικαιούχων – εργαζομένων, οι οποίοι είναι και τελικώς οι υπόχρεοι σε καταβολή του φόρου εισοδήματος, στη προσφεύγουσα να επιβληθούν απλώς και μόνο τυχόν πρόστιμα/ προσαυξήσεις για την καθυστέρηση απόδοσης των εκάστοτε ποσών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/14-07-2021 και ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/27-07-2021 υπομνήματα, προέβαλε τον ισχυρισμό ότι σε κάποιες περιπτώσεις η φορολόγηση των επίμαχων ποσών έχει γίνει στους δικαιούχους-εργαζόμενους και συνυπέβαλε προς επίρρωση του ισχυρισμού της τα παρακάτω:

- Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του , με ΑΦΜ (ΣΧΕΤ. 1).
- Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2014 του , με ΑΦΜ (ΣΧΕΤ. 2).
- Εικόνα αποδοχών έτους 2014 του , με ΑΦΜ (ΣΧΕΤ. 3).
- Αναλυτική κατάσταση απολυθέντων σε πίνακα, όπου αναγράφονται τα ονοματεπώνυμα των απολυμένων, τα ΑΦΜ, το ποσό της εκάστοτε αποζημίωσης ανά έτος καθώς και η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή η προσφεύγουσα με τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/14-07-2021 και ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/27-07-2021 υπομνήματα της, επικαλέστηκε και προσκόμισε τα ως άνω έγγραφα και δικαιολογητικά τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία, ισχυριζόμενη ότι έχει ήδη λάβει χώρα η φορολόγηση των υπό κρίση ποσών από τους δικαιούχους-εργαζόμενους.

Επειδή όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι κάποιοι εργαζόμενοι έχουν φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα κατά τη σύνταξη της από 09/12/2020 οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/21-09-2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2021 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 10 ημερών. Η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/13-10-2021 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/13-10-2021 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται:

«Η Υπηρεσία μας με βάση την με αριθμό/...../20 εντολή διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση ".....
- αντικείμενο: - έδρα: Τ.Κ.
..... - Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ" για το φορολογικό έτος 2014.

Από τον έλεγχο των παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ελεγχόμενη επιχείρηση κατέβαλε ποσά ως αποζημιώσεις απόλυσης σε εργαζομένους της τα οποία συμπεριλήφθηκαν στις σχετικές χορηγηθείσες βεβαιώσεις αποδοχών. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) και καταλόγισε στην ελεγχόμενη επιχείρηση, με την με αριθμό/...../20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις, φόρο 20% επί των δοθέντων κατά τα ανωτέρω ποσών, τον οποίο όφειλε να είχε παρακρατήσει από τους εργαζομένους της, σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 και την § 2 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου στην οποία ορίζεται: «Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος. Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.»

Κατά την σύνταξη της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου από Μισθωτή Εργασία από δειγματοληπτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω αμοιβές είχαν δηλωθεί από τους λήπτες αυτών ως εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο στον κωδικό 617 του εντύπου Ε1 (σελ. 10 της Έκθεσης Ελέγχου).

Παράλληλα με την σύνταξη της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου από Μισθωτή Εργασία, η Υπηρεσία μας απέστειλε σχετικά Δελτία Πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την φορολογία των εργαζομένων - φορολογουμένων οι οποίοι έλαβαν τις προαναφερθείσες πρόσθετες αμοιβές προκειμένου τα ποσά αυτά να ληφθούν υπόψη στην εκκαθάριση του φόρου.

Επισημαίνεται ότι η Υπηρεσία μας δεν είναι αρμόδια για τη φορολογία αυτών των εργαζομένων γι' αυτό άλλωστε απέστειλε Δελτία Πληροφοριών στις Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και Κομοτηνής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σας γνωρίζουμε ότι η Υπηρεσία μας κατ' εφαρμογή του άρθρου 59 του ν.4172/2013 ορθώς καταλόγισε τα προκύπτοντα ποσά φόρων και λοιπών προστίμων, είναι αναρμόδια για την υπό κρίση υπόθεση και αδυνατεί να προβεί στις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που αναφέρονται στην με αριθμό/2021 Πράξη Αναπομπής.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχει ήδη λάβει χώρα η φορολόγηση των υπό κρίση ποσών από τους δικαιούχους-εργαζομένους.

Επειδή στο υπ' αρ. πρωτ.: 1110483/2125/A0012 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, με θέμα: «Καταλογισμός ή όχι φόρων σε περίπτωση μη παρακράτησής τους από εκείνους, που έχουν τη σχετική υποχρέωση.» αναφέρεται ότι:

«Σε απάντηση της από 5-12-2000 επιστολής σας αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν. 2238/1994 στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

2. Επιπρόσθετα, με βάση τη διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις σε ορίζεται από το Π.Δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

3. Τέλος, με το 1072801/10687/3-10-1996 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι στην περίπτωση που εκείνος, ο οποίος έχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου δεν παρακράτησε τον οικείο φόρο, ο δικαιούχος όμως δήλωσε στη φορολογική του δήλωση το εισόδημά του και φορολογήθηκε γι' αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού σε βάρος του υποχρέου σε παρακράτηση για τον μη παρακρατηθέντα φόρο, αλλά στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997. Αυτό, γιατί με βάση τη διαδικασία που ακολουθείται στις φορολογικές Αρχές ο καταλογισμός φόρου σε βάρος των υποχρέων οι οποίοι δεν παρακράτησαν τον οφειλόμενο φόρο είναι επισφαλής ως προς την τελική επιστροφή του ήδη καταβληθέντος από τους δικαιούχους των αμοιβών φόρου είτε λόγω υπηρεσιακών αδυναμιών (βραδύτητα στην εκκαθάριση των συμπληρωματικών δηλώσεων) είτε λόγω υποκειμενικής

συμπεριφοράς του δικαιούχου του επιστρεφόμενου ποσού (μισθωτού, αυτοαπασχολούμενου), ο οποίος δεν θα επιστρέψει στον υπόχρεο παρακράτησης το ποσό που αυτός κατέβαλε για λογαριασμό του δημιουργούνται ανεπιθύμητες προστριβές και προκαλούνται αντιδικίες τόσο μεταξύ των φορολογικών αρχών όσο και μεταξύ των ιδιωτών.

4. Εν όψει των ανωτέρω και όσων έχουν γίνει ήδη δεκτά από τη Διοίκηση, δεν θα σας καταλογιστεί ο φόρος, που δεν παρακρατήθηκε από την επιχείρησή σας, αλλά θα σας επιβληθούν μόνο οι κυρώσεις, που προβλέπονται από το Ν. 2523/1997.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «*1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης*»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι κάποιοι εργαζόμενοι έχουν φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα κατά τη σύνταξη της από **09/12/2020** οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου, ούτε θα μπορούσε να το λάβει υπόψη της, δεδομένου ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου έκανε δειγματοληπτικό έλεγχο και απέστειλε σχετικά Δελτία Πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την φορολογία των εργαζομένων – φορολογουμένων οι οποίοι έλαβαν τις προαναφερθείσες πρόσθετες αμοιβές, προκειμένου τα ποσά αυτά να ληφθούν υπόψη στην εκκαθάριση του φόρου και δεν έλεγξε αν όλοι οι ανωτέρω έχουν φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 09/12/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου μισθωτής εργασίας και συντάξεων, που αποτελεί την αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη καθόσον απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να ελεγχθούν όλοι οι δικαιούχοι και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών σχετικά με την ως άνω πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **10/03/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για λόγους τυπικής πλημμέλειας

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.