



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2101

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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).
- ε. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση παρακρατούμενων φόρων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 439.836,13 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 219.918,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **659.754,22 ευρώ**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στο εισόδημα από μισθούς και συντάξεις ΦΜΕ του παραπάνω φορολογικού έτους, με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 ΚΦΕ καθώς και τις ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, σύμφωνα με την εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλλει ως αποζημιώσεις απόλυσης για την χρήση 2017 το ποσό των 2.195.578,80 ευρώ. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, την κείμενη νομοθεσία περί αποζημιώσεως απολυομένων και το γεγονός ότι δεν δικαιούνται αποζημίωσης απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, θεώρησε ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούσαν αποζημίωση απόλυσης αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus). Τα ποσά αυτά που ο έλεγχος προσδιόρισε ως πρόσθετες αμοιβές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με την παρ.4 του αρθρ. 60 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι:

ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ (ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗ)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΦΟΡΟΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	0,00		0,00
ΦΕΒΡΟΥΡΙΟΣ	78.628,64		15.725,73
ΜΑΡΤΙΟΣ	5.278,00		1.055,60
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	72.403,35		14.480,67
ΜΑΙΟΣ	10.082,34		2.016,47
ΙΟΥΝΙΟΣ	68.343,33		13.668,67
ΙΟΥΛΙΟΣ	98.799,78		19.759,96
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	167.041,90		33.408,38
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	244.529,61		48.905,92
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	296.111,97		59.222,39
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	360.195,54		72.039,11

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	794.164,34		158.832,87
	2.195,578,80		439.115,77

Ο έλεγχος ύστερα από τις ως άνω διαπιστώσεις, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζοντας τι διαφορές φόρου που προέκυψαν.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ.

Υπόμνημά της ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη ότι:

- Μη νόμιμη αιτιολογία τόσο λόγω αοριστίας, όσο και κυρίως επειδή συνέκρινε στοιχεία του φορ. έτους 2017 με στοιχεία δηλώσεων των μισθωτών του των ετών 2014-2016 όπως ομολογεί στην σκέψη 6.3 της εκθέσεως ελέγχου.

-Δεν αναφέρονται αναλυτικά ποιοι εργαζόμενοι δήλωσαν και ποιοι όχι στον κωδικό 617 (εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ.21 αρθ.29 ν.3986/2011) της ατομικής τους δήλωσης τα επίμαχα ποσά.

- Ο έλεγχός είναι ελλιπής, γιατί δεν διαχωρίζει και δεν αναφέρει από τα ποσά που έχουν δηλωθεί στον κωδικό 617 ποια ποσά αφορούν σε εισοδήματα φορολογούμενα που είναι διαφορετικά από τα επίμαχα και ελεγχόμενα, και ποια ποσά παρακρατούμενου φόρου αφορούν σε άλλα δηλωθέντα, φορολογηθέντα και εξοφληθέντα ως προς την παρακράτηση φόρου εισοδήματα από μισθωτή εργασία.

- Σε όλους πλέον τους εργαζομένους του έχει γίνει διορθωτικός προσδιορισμός εκκαθαριστικού εισοδήματος.

- Αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου μόνο τα ποσά που κάθε εργαζόμενος είχε λάβει για αποζημίωση. Δεν αναφέρεται αν αυτά τα ποσά τα είχαν δηλώσει γενικώς, σε ποιον κωδικό τα είχαν δηλώσει οι ίδιοι, ή σε περίπτωση οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης και εκκαθάρισης διορθωτικής από την Δ.Ο.Υ Ξάνθης ή Κομοτηνής, ή άλλης Δ.Ο.Υ αρμόδιας για την φορολογία τους.

- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

- Ως προς τη φύση των ελεγχόμενων εισοδημάτων:

-Παρανόμως και ακύρως παραπέμπει σε απόφαση της ΔΕΔ που αφορά άλλα φορολογικά έτη η έκθεση ελέγχου, η οποία υποχρεούται κατά νόμο να έχει πλήρη και αυτοτελή αιτιολογία. Η 3564/2012 απόφαση ΔΕΔ ακυρώνει μερικώς τις προσκληθείσες πράξεις της Δ' Δ.Ο.Υ. Πειραιά για τυπικούς λόγους και δεν περιλαμβάνει καμία ουσιαστική κρίση για την φύση των εισοδημάτων.

- Τα εν λόγω ποσά ουδόλως φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως η εν λόγω έννοια έχει διαπλαστεί νομολογιακά, αλλά και θεωρητικά, προκειμένου να φορολογηθούν ως τέτοια. Ειδικότερα, ως εισόδημα φορολογείται, εφ' όσον υπάρχει περιοδικότητα στην εκμετάλλευση και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, το αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, όχι δε και κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας τούτου, εκτός εάν αυτή, με ειδική διάταξη νόμου, λογίζεται, για την υπαγωγή στον φόρο, ως εισόδημα (βλ. ΣΤΕ 588/1980, ΣΤΕ 1451-3/1982). Η πρόσοδος αποτελεί εισόδημα, όταν παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, η αποτελεί αντάλλαγμα παροχής προσωπικής εργασίας ή καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου (βλ. ΣΤΕ 886/2016, 3342/1985).

-Οι ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, δια των οποίων προβλέπεται υποχρέωση του εργοδότη να καταβάλει αποζημίωση σε εργαζόμενο, εφ' όσον προβαίνει, εντός ενός έτους από την πρόσληψή του, σε καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου, δεν

περιέχουν τυχόν περιορισμό ή απαγορευτική διάταξη ως προς το δικαίωμά του (του εργοδότη) να καταβάλει ποσά αποζημίωσης, προαιρετικώς, όταν η απασχόλησή του ήταν λιγότερη από ένα χρόνο.

- Περαιτέρω, έχει γίνει νομολογιακώς δεκτό ότι αποζημιώσεις υπαλλήλων μεγαλύτερες των νομίμων αναγνωρίζονται ως εκπεστέες δαπάνες (ΣΤΕ 41180997).

- Μόνη περίπτωση κατά την οποία δεν αναγνωρίζεται η καταβολή αποζημίωσης επιπλέον της νομίμου, ως παραγωγική δαπάνη στο απολυθέν προσωπικό, είναι, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1029/17.02.06 και την υπ' αριθμ. 3455/1995 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας

- Ο έλεγχος δεν 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 παρέχεται η δυνατότητα ανταποδείξεως και αντικρούσεως των εν λόγω ισχυρισμών, με τυχόν ειδικότερα στοιχεία.

- Έχουν εκδοθεί ήδη για τους εργαζομένους που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, δηλαδή για 436 εργαζομένους στους οποίους κατά την άποψη της Φορολογικής Διοίκησης δεν κατέβαλε αποζημιώσεις, αλλά εισοδήματα, νέα εκκαθαριστικά σημειώματα, μετά την έκδοση ΟΙΚΟΘΕΝ τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) εκ μέρους των αρμοδίων για φορολογία τους Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (και για ορισμένους Κομοτηνής). Δηλαδή η φορολογική διοίκηση έχει καταλογίσει τον ίδιο φόρο εισοδήματος ΤΟΣΟ στον εργαζόμενο, όσο στον εργοδότη, γεγονός το οποίο είναι παράνομο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ορίζεται: «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013, ορίζεται: «4. 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, ορίζεται: «1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους, β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους. 2. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, από την επεξεργασία των βεβαιώσεων αποδοχών αλλά και την κατάσταση αποζημιώσεων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, προέκυψε ότι οι εργαζόμενοι που προσέλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν ως επί το πλείστον εργάτες με ημερομίσθιο 58,00 ευρώ μεικτά οποίοι εργάστηκαν από ελάχιστες ημέρες ως λίγους μήνες. Σε πολλούς από τους εργαζόμενους αυτούς η προσφεύγουσα έχει προβεί σε καταγγελίες συμβάσεων και τους έχει καταβάλλει μεγάλα ποσά αποζημίωσης ενώ δεν δικαιούνταν με βάση την κείμενη νομοθεσία δεδομένου ότι η απασχόληση ήταν λιγότερη από ένα χρόνο. Τα ποσά αυτά έχουν συμπεριληφθεί στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που έχει δώσει η προσφεύγουσα στους εργαζόμενους της. Από τον έλεγχο που έγινε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλαν οι εργαζόμενοι της προσφεύγουσας επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι έχουν δηλωθεί από τους εργαζόμενους στον κωδικό 617 (εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά. (παρ.21 αρθ.29 ν.3986/2011).

Από τα λογιστικά αρχεία/βιβλία της προσφεύγουσας και σύμφωνα με τα έγγραφα προσλήψεων και αποζημιώσεων απόλυσης προσωπικού που προσκόμισε κατά τη διενέργεια του ελέγχου, προέκυψε ότι κατέβαλε για αποζημίωση απολυομένων το Φορολογικό Έτος 2017 το ποσό των 2.195.578,80 ευρώ. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, την κείμενη νομοθεσία περί αποζημιώσεως απολυομένων, το γεγονός ότι δεν δικαιούνταν αποζημίωσης απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, θεώρησε ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούσαν αποζημίωση απόλυσης αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus). Τα ποσά αυτά που ο έλεγχος προσδιόρισε ως πρόσθετες αμοιβές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με την παρ.4 του αρθρ. 60 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ως αναφέρεται ανωτέρω σε πίνακα.

Επειδή ως «μισθός» στη σύμβαση εξαρτημένης εργασίας θεωρείται κάθε παροχή, την οποία με βάση το νόμο ή τη συμφωνία καταβάλλει ο εργοδότης στον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας. Τούτο προκύπτει από τις διατάξεις του ΑΚ (648, 649 και 653), των νόμων 2112/1920, 3198/1955 και της Διεθνούς Συμβάσεως Εργασίας, που κυρώθηκε με τον Ν. 3248/1955. Επομένως, δεν έχουν τον χαρακτήρα μισθού οι πρόσθετες παροχές ('οικειοθελείς παροχές' ή 'bonus'), που δίνονται μονομερώς από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, εκουσίως από ελευθεριότητα και όχι από νόμιμη υποχρέωση ή από πρόθεση, εκδηλούμενη και από τα δύο μέρη, να αποτελέσουν αντάλλαγμα για την παρεχόμενη εργασία. Ως εκ τούτου δεν ιδρύονται υποχρέωση και αντίστοιχο δικαίωμα αναφορικά με τις παροχές αυτές, με αποτέλεσμα ο εργοδότης να έχει τη δυνατότητα να τις ανακαλέσει οποτεδήποτε και να παύσει τη χορήγησή τους. Τέτοιες παροχές είναι και εκείνες που χορηγούνται από τον εργοδότη στους εργαζόμενους, όχι ως αντάλλαγμα της εργασίας τους, αλλά με αφορμή κάποιο γεγονός, το οποίο μπορεί να είναι η επίτευξη ατομικών ή εταιρικών στόχων, προγράμματα επιβράβευσης ή παροχές σε είδος ή σε χρήμα με αφορμή τις εορτές των Χριστουγέννων ή του Πάσχα (επιπλέον των εκ του νόμου καθοριζόμενων επιδομάτων εορτών) ή με αφορμή άλλο γεγονός (πχ προαγωγή) ή εορτή ή επέτειο (Πηγή:).

Στην υπό κρίση περίπτωση, τα καταβαλλόμενα υπό κρίση ποσά εμφανίζουν έντονα τα στοιχεία της περιοδικότητας, της ανταλλακτικότητας (αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από αυτούς υπηρεσία) και της επαύξεσης μισθού, φέρουν ουσιαστικά τα χαρακτηριστικά των πρόσθετων αμοιβών και όχι μιας μεμονωμένης αποζημίωσης.

Επειδή εξάλλου από τις υπ' αριθμ. 3564/2021 και 3714/2022 αποφάσεις της ΔΕΔ έχει ήδη κριθεί η φύση των εν λόγω παροχών ως πρόσθετων αμοιβών, με βάση τα δεδομένα που είχαν τεθεί από την πλευρά της προσφεύγουσας τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο. Σημειωτέον ότι μετά την ως άνω 3564/2021 απόφαση της ΔΕΔ, η Ε' Πειραιά προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας, οπότε και εκδόθηκαν νέες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Κατ' αυτών ασκήθηκε η με αρ. ενδικοφανής προσφυγή και εν τέλει εκδόθηκε η 3714/21-11-2022 απόφαση της ΔΕΔ, η οποία και έκανε μερικώς δεκτή την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αποδεχόμενη στο σκεπτικό της τη φύση των ελεγχόμενων εισοδημάτων ως πρόσθετων αμοιβών.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμό περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η προσφεύγουσα ζήτησε να της χορηγηθούν αντίγραφα των στοιχείων στα οποία βασίστηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, ήτοι αντίγραφα των δηλώσεων και των εκκαθαριστικών, αρχικών και διορθωτικών που αφορούν τους μισθωτούς για τους οποίους δεν έχει στοιχεία, καθώς και κατάλογος «από τον οποίο να προκύπτει ποιο ποσό από το σύνολο των εισοδημάτων που φορολογούνται για κάθε μισθωτό αφορά σε μισθούς ή άλλα εισοδήματα ΕΚΤΟΣ των αποζημιώσεων που θεωρείτε bonus έχει δηλωθεί σε κάθε κωδικό 301 και ποιος είναι ο αναλογούν φόρος που θα έπρεπε έτσι κι αλλιώς να παρακρατηθεί για τα ποσά αυτά και να δηλωθεί στον κωδικό 315». Σχετικά με το ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας, σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, το ανωτέρω αίτημα δεν ικανοποιήθηκε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 17 του ΚΦΔ περί διαφύλαξης πληροφοριών-απορρήτου. Στην ανωτέρω διάταξη, η οποία είναι ειδική σε σχέση με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα: α) άλλους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης, μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και δικηγόρους του Δημοσίου στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους,θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου».

Σε κάθε περίπτωση, τόσο στο Σημείωμα όσο και στην έκθεση που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα της αναφέρθηκαν λεπτομερώς όλα όσα την αφορούσαν ειδικά. Συνεπώς, δεν τίθεται κανένα θέμα περί μη γνωστοποίησης τυχόν στοιχείων που την αφορούσαν ή περί μη κλήσης της για να εκφράσει τις απόψεις της, όπως ισχυρίζεται.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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/A0012/29-01-2001** έγγραφο της Δ/νσης 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. ...

2. ...

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, από **δειγματοληπτικό έλεγχο** που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας, μέσω του συστήματος TAXIS, στις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος **20 εργαζομένων** που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές από την προσφεύγουσα για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, προέκυψε ότι σε **14 περιπτώσεις** από τις **20** διενεργήθηκαν τροποποιητικές εκκαθαρίσεις στις οποίες **συμπεριελήφθησαν τα ποσά των πρόσθετων αμοιβών στον κωδικό 301** (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χωρίς να **συμπεριληφθεί στον κωδικό 315** (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) η παρακράτηση φόρου 20%. Για τις περιπτώσεις αυτές δεν πρέπει να καταλογισθεί φόρος στην προσφεύγουσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ** 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 παρ. 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 του φορολογικού έτους 2017 κατά τη σύνταξη της από οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από οικεία έκθεση παρακρατούμενων φόρων, που αποτελεί την αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, 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 αιτιολογημένες 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 ΚΦΔ:

«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 ΚΦΔ 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 ΚΦΔ.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με 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.