



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 98

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. Της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 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. Τη με ημερομηνία **18/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εν εκκαθαρίσει μονοπρόσωπης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμ. /25-07-2023 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 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία με ημερομηνία θεώρησης 25/07/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το με αρ. πρωτ. /13-12-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την υπ' αριθ. /4-1-2024 Πράξη Αναπομπής της υπόθεσης από την υπηρεσίας μας στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
9. Το από 15/1/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμα Ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /25-07-2023 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 360.056,49 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 180.028,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **540.084,74 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 25/07/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου φόρου μισθωτών, φορολογικού έτους 2017, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθ. 4-22.05.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ. Δ.Δ.ΦΟ.Σ ΒΕΞ 2023 έγγραφο του τμήματος Β' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας, της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών σχέσεων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, με το οποίο ζητήθηκε η παροχή συγκεκριμένων πληροφοριών σχετικά με την προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Καθώς για το φορολογικό έτος 2016 είχε ήδη διενεργηθεί έλεγχος της προσφεύγουσας εταιρίας, κατόπιν της υπ' αριθ.-09.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου για προσκόμιση αντιγράφων των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων, των δηλώσεων Φ.Μ.Υ. και των εντύπων αναγγελιών πρόσληψης και καταγγελιών (απολύσεων) που υποβλήθηκαν καθώς και των μισθολογικών καταστάσεων που συνέταξε για το φορολογικό έτος 2017. Από την επισκόπηση του εντύπου Ε3 έτους 2017 που υπέβαλε η επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των παροχών προς τους εργαζομένους της ανήλθε σε 4.814.350,98 ευρώ για την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ από τα στοιχεία των εντύπων 3 «Ενιαίο έντυπο αναγγελίας πρόσληψης» και 6 «Καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου» που υπέβαλε στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ προέκυψε συνολικό ποσό δηλωθείσας αποζημίωσης για το 2017 ύψους 1.800.282,47 ευρώ.

Από τον έλεγχο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου (2016), κατά τον οποίο είχε πρόσβαση στα βιβλία της προσφεύγουσας, ο έλεγχος εξήγαγε τα κάτωθι συμπεράσματα αναφορικά με την πρακτική της επιχείρησης:

1. το ύψος των ποσών που δόθηκαν ως αποζημίωση απόλυσης, όπως αντλήθηκαν από το σύστημα ΕΡΓΑΝΗ, είναι σχεδόν όμοιο με το ποσό που καταχωρίστηκε στον λογαριασμό 60.05.01.0000 «Αποζημιώσεις Απόλυσης». Η επιχείρηση με μία εγγραφή στο τέλος κάθε μήνα

χρεώνει τον λογαριασμό αυτό πιστώνοντας τον λογαριασμό 53.00.00.0000 «Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες»,

2. πριν την έναρξη των εργασιών υπογράφει με τους πελάτες συμφωνητικά στα οποία ορίζονται με ακρίβεια η αμοιβή, οι όροι πληρωμής και η διάρκεια εκτέλεσης του έργου.

Από ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου, βάσει των δηλώσεων που υποβλήθηκαν στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ εντός του 2017, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα ότι:

1. υπέγραψε με τους εργαζόμενους συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου, η πραγματική διάρκεια των οποίων – βάσει ημερομηνίας πρόσληψης και απόλυσης – ταυτίζεται με τη διάρκεια του εκάστοτε έργου στο οποίο απασχολήθηκαν,

2. σε πολλές περιπτώσεις επαναπροσέλαβε τους εργαζόμενους σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόλυσή τους, χορηγώντας τους πρόσθετες αμοιβές με τη μορφή της αποζημίωσης απόλυσης, και

3. σε αρκετές περιπτώσεις εργαζομένων για εργασία λίγων μηνών δηλώθηκαν αποζημιώσεις απόλυσης ύψους από 11.000,00 – 30.000,00 ευρώ για τον καθένα τους.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω αλλά και την κείμενη νομοθεσία, σύμφωνα με την οποία:

1. για τις συμβάσεις ορισμένου χρόνου δεν προβλέπεται η καταβολή αποζημίωσης,

2. σκοπός την αποζημίωσης είναι η διασφάλιση χρηματικών πόρων για τον εργαζόμενο μέχρι την ανεύρεση νέας εργασίας,

3. για το φορολογικό έτος 2017 η προβλεπόμενη αποζημίωση απόλυσης εργατοτεχνίτη εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

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

ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 1.800.282,47 ευρώ δεν αφορούσε αποζημιώσεις απόλυσης αλλά πρόσθετες παροχές (bonus) οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% (άρθρο 60 § 4 του Κ.Φ.Ε.). Το ύψος των ποσών αυτών και ο αντίστοιχος φόρος ποσοστού 20% (αρ. 60 §4 του ν.4172/2013) που όφειλε να παρακρατήσει η προσφεύγουσα και να αποδώσει με μηνιαίες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. στο Δημόσιο, εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ (ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ)	ΦΟΡΟΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	99.808,35	19.961,67

ΦΕΒΡΟΥΡΙΟΣ	212.202,67	42.440,53
ΜΑΡΤΙΟΣ	420.974,65	84.194,93
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	397.000,39	79.400,08
ΜΑΙΟΣ	670.296,41	134.059,28
ΣΥΝΟΛΟ	1.800.282,47	360.056,49

Ύστερα από τις ως άνω διαπιστώσεις, εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία καταλογίστηκε η διαφορά φόρου που υπολόγισε ο έλεγχος και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. η έκθεση ελέγχου πάσχει νόμιμης αιτιολογίας, είναι αόριστη και βασίζεται σε σύγκριση στοιχείων φορολογικού έτους 2017 με στοιχεία δηλώσεων των μισθωτών για τα έτη 2014 – 2016, δεδομένου ότι ο έλεγχος δε διαπίστωσε ότι πράγματι οι εργαζόμενοι καταχώρισαν τα ποσά των αποζημιώσεων απόλυσης για το 2017 στον κωδικό 617 (αφορολόγητο εισόδημα) αλλά βασιζόμενος στις δηλώσεις των ετών 2014 – 2016 θεώρησε ότι η ίδια πρακτική ακολουθήθηκε και για το ελεγχόμενο έτος,
2. κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου, ο έλεγχος απέρριψε το αίτημά της για παροχή αντιγράφων όλων των εκκαθαριστικών των εργαζομένων της ώστε να γνωρίζει το ακριβές ποσό που έχει δηλωθεί στους κωδικούς 617 «Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά [...]» και 315 «Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, [...]»
3. αυθαίρετα θεώρησε ο έλεγχος ότι το ποσό των αποζημιώσεων απόλυσης αποτελούν φορολογητέο εισόδημα αφού:
 - δε χαρακτηρίζονται από περιοδικότητα και δεν αποτελούν αντάλλαγμα παροχής εργασίας ή καρπό εκμετάλλευσης περιουσιακών στοιχείων,
 - δεν απαγορεύεται από καμία διάταξη νόμου η καταβολή αποζημίωσης σε εργαζόμενους με λιγότερο από ένα έτος εργασίας,
 - έχουν αναγνωρισθεί νομολογιακά ως εκπεστές δαπάνες ποσά αποζημιώσεων υψηλότερα των προβλεπόμενων, και
4. ακόμα και αν θεωρηθεί ότι τα ποσά των αποζημιώσεων αποτελούν στην πραγματικότητα πρόσθετες αμοιβές, δεν καταλείπεται το παραμικρό περιθώριο καταλογισμού των παρακρατούμενων φόρων σε βάρος της στην περίπτωση που προκύψει ότι τα ποσά αυτά δηλώθηκαν από τους εργαζόμενους σε κωδικό του εντύπου Ε1 που αντιστοιχεί σε φορολογητέο εισόδημα, είτε με τις αρχικές τους δηλώσεις είτε με οίκοθεν τροποποιητικές δηλώσεις, αφού ο εκάστοτε εργοδότης – παρακρατώντας τον φόρο – λειτουργεί απλά ως ενδιάμεσος μεταξύ του εργαζόμενου και του Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, 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 (Κ.Φ.Ε.)**, 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 (Κ.Φ.Ε.), 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 τις διατάξεις του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. 2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.»

Επειδή από τον συνδυασμό πληροφοριών που άντλησε ο έλεγχος από τον Ε.Φ.Κ.Α. και το σύστημα ΕΡΓΑΝΗ του Υπουργείου Εργασίας αναφορικά με τους εργαζόμενους της προσφεύγουσας εταιρίας, καταρτίστηκε πίνακας με τα ονόματα 320 εργαζομένων που απασχολήθηκαν στην επιχείρηση εντός του 2017, οι 29 εκ των οποίων επαναπροσλήφθηκαν από σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόλυσή τους, από τον οποίο προκύπτει για κάθε εργαζόμενο η ημερομηνία πρόσληψης και απόλυσης, οι αποδοχές, το ποσό που – κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας – δόθηκε ως αποζημίωση απόλυσης και οι ημέρες απασχόλησης.

Επειδή από τον πίνακα των δηλωθέντων αποζημιώσεων στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ προέκυψε ότι το ημερομίσθιο για κάθε εργαζόμενο ανερχόταν σε 58,00 ευρώ και η εργασία εντός του 2017 είχε διάρκεια από κάποιες μέρες έως λίγους μήνες, που σημαίνει ότι βάσει της κείμενης νομοθεσίας αφενός μεν οι εργαζόμενοι δε δικαιούνταν αποζημίωσης – αφού δεν είχε παρέλθει έτος από την πρόσληψή τους – αφετέρου το ποσό της φερόμενης ως αποζημίωσης απόλυσης που τους καταβλήθηκε ήταν δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με αυτό που θα λάμβαναν ακόμα και αν εργάζονταν επί σειρά ετών στην ίδια επιχείρηση.

Επειδή περαιτέρω μετά την υποβολή της προσφυγής η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα στο οποίο επισύναψε πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, για 101 από τους εργαζομένους της, οι περισσότερες από τις οποίες εκδόθηκαν οίκοθεν από την αρμόδια

φορολογική αρχή, βάσει των παραγράφων 2 & 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., και ελάχιστες μετά από τροποποιητική δήλωση των φορολογουμένων.

Επειδή στο υπόμνημα ισχυρίζεται ότι με τις νέες πράξεις έγινε τροποποίηση των προηγούμενων (αρχικών ή τροποποιητικών) δηλώσεων των εργαζομένων με την προσθήκη του ποσού της αποζημίωσης απόλυσης στα φορολογητέα εισοδήματά τους και τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου.

Επειδή από δειγματοληπτικό έλεγχο της Υπηρεσίας μας στις εν λόγω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού που εκδόθηκαν οίκοθεν από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. (βάσει των παραγρ. 2 & 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ.) διαπιστώθηκε ότι:

- α) στη δεύτερη σελίδα της πράξης έφεραν τη σημείωση: *«Η παρούσα εκδίδεται βάσει Δελτίου Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας με το οποίο διαπιστώθηκε ότι κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε σε εργαζομένους της, στο φορολογικό έτος 2017, χαρακτηρίστηκαν ως πρόσθετες αμοιβές (bonus).»* και
- β) πράγματι ένα μέρος του ποσού που είχε αρχικά δηλωθεί στον κωδικό 617 του εντύπου Ε1 μεταφέρθηκε με τις οίκοθεν τροποποιήσεις στον κωδικό 301.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω κρίθηκε απαραίτητη η αναπομπή της υπόθεσης στον έλεγχο ώστε να γίνουν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί αφενός μεν ότι οι τροποποιήσεις των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού έλαβαν χώρα για το σύνολο των εργαζομένων που εισέπραξαν τη φερόμενη ως αποζημίωση απόλυσης από την προσφεύγουσα και αφετέρου ότι το σύνολο του ποσού της πρόσθετης αμοιβής που έλαβε ο κάθε εργαζόμενος χωριστά μεταφέρθηκε στα φορολογητέα εισοδήματά του και υπολογίστηκε επ' αυτού ο αναλογών φόρος.

Επειδή ο έλεγχος, σε απάντηση του αιτήματος της Υπηρεσίας μας, απέστειλε το από 15/1/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμα, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, συγκρίνοντας για καθένα από τους 320 εργαζόμενους τις νέες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, οι οποίες εκδόθηκαν είτε με βάση τις παραγράφους 2 & 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., κατόπιν Δελτίου Πληροφοριών που απέστειλε το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., είτε μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τους ίδιους τους φορολογούμενους, με τις αμέσως προηγούμενες πράξεις τους, για τα εισοδήματά του 2017.

Επειδή τα αποτελέσματα της σύγκρισης αυτής αποτυπώθηκαν σε πίνακα ο οποίος συγκεντρώνει για καθένα από τους εργαζόμενους της προσφεύγουσας τις παρακάτω πληροφορίες:

1. το ύψος της πρόσθετης αμοιβής που έλαβε,
2. τον αριθμό καταχώρησης της δήλωσης της προηγούμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
3. την ημερομηνία έκδοσης της προηγούμενης πράξης,
4. το ποσό του κωδικού 301 της προηγούμενης πράξης,
5. το ποσό του κωδικού 313 της προηγούμενης πράξης,
6. τον αριθμό καταχώρησης της δήλωσης της νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
7. την ημερομηνία έκδοσης της νέας πράξης,

8. το ποσό του κωδικού 301 της νέας πράξης,
9. το ποσό του κωδικού 313 της νέας πράξης,
10. τη διαφορά μεταξύ των ποσών του κωδικού 301 της προηγούμενης και της νέας πράξης,
11. τη διαφορά μεταξύ του ποσού της πρόσθετης αμοιβής και του ποσού του κωδικού 301 της νέας πράξης και
12. το ποσό της πρόσθετης αμοιβής που δε δηλώθηκε στον κωδικό 301 της νέας πράξης.

Επειδή από τον ανωτέρω πίνακα προέκυψε ότι για 311 από τους συνολικά 320 εργαζόμενους της προσφεύγουσας, είτε με τροποποιητική δήλωση που υπέβαλαν οι ίδιοι είτε με οίκοθεν τροποποιητική της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μεταφέρθηκε το ποσό της πρόσθετης αμοιβής από τον κωδικό 617 που είχε δηλωθεί αρχικά στον κωδικό 301, αλλά παρέμεινε αμετάβλητο το ποσό του κωδικού 313.

Επειδή, με την τροποποίηση αυτή, το ποσό της πρόσθετης αμοιβής αφαιρέθηκε από τα εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο και προστέθηκε στα εισοδήματα από μισθούς και ακολούθως καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος απ' ευθείας σε κάθε εργαζόμενο, με συνέπεια να μην υφίσταται πλέον υποχρέωση της προσφεύγουσας για απόδοση του φόρου (σχετ. το υπ' αρ. πρωτ./29-01-2001 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή ωστόσο για τους υπόλοιπους 9 εργαζόμενους διαπιστώθηκε ότι το ποσό που έλαβαν ως πρόσθετη αμοιβή δε μεταφέρθηκε στον κωδικό 301 ώστε να φορολογηθεί κατά τις κείμενες διατάξεις του φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα να υπάρχει υποχρέωση καταβολής του φόρου από την προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με το από 15/1/2024 Συμπληρωματικό Πόρισμα του ελέγχου το συνολικό ποσό της πρόσθετης αμοιβής που καταβλήθηκε από την επιχείρηση στους ως άνω εργαζόμενους και αφορούσε το φορολογικό 2017 ανήλθε σε **52.847,67 ευρώ**.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας του πορίσματος του ελέγχου και γίνεται δεκτός ο τέταρτος ισχυρισμός της ότι δεν υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του φόρου από την ίδια για τις περιπτώσεις που έχει καταλογιστεί ο φόρος απ' ευθείας στους εργαζόμενους.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα ποσά, συνολικού ύψους 1.800.282,47 ευρώ, που καταβλήθηκαν στους εργαζόμενους εντός του 2017 δεν αποτελούσαν πρόσθετες αμοιβές (bonus) αλλά αποζημιώσεις απόλυσης.

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:).

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

Επειδή με τις υπ' αριθμ. 3564/2021 και 3714/2022 αποφάσεις της ΔΕΔ σε παρόμοιες ενδικοφανείς προσφυγές 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. 33322/23-06-2022 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.**

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα επίμαχα ποσά αποτελούσαν αποζημίωση απόλυσης και όχι πρόσθετη αμοιβή.

Επειδή επιπροσθέτως η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμό περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, υποστηρίζοντας ότι ο έλεγχος δεν της παρείχε όλα τα ζητηθέντα αντίγραφα των στοιχείων στα οποία βασίστηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, στο με αριθμό πρωτ./19.07.2023 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων που υπέβαλε εμπρόθεσμα στον έλεγχο, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε και αίτημα χορήγησης αντιγράφων των δηλώσεων και των εκκαθαριστικών, αρχικών και διορθωτικών, που αφορούν τους μισθωτούς για τους οποίους δεν έχει στοιχεία, καθώς και καταλόγου «*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*».

Επειδή στο από 5/7/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με τον προσωρινό προσδιορισμό παρακρατούμενου φόρου ο έλεγχος συμπεριέλαβε:

α) στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα ΕΡΓΑΝΗ του Υπουργείου Εργασίας, οργανωμένα σε πίνακα με τίτλο: «*πίνακας δηλωθέντων αποζημιώσεων απόλυσης φορολογικού έτους 2017*», ο οποίος παρουσίαζε για κάθε εργαζόμενο την ημερομηνία πρόσληψης και απόλυσης, το ημερομίσθιο και το ποσό αποζημίωσης όπως δηλώθηκε από την προσφεύγουσα, και

β) στοιχεία από τον Ε.Φ.Κ.Α. που αποτυπώθηκαν σε πίνακα με τίτλο: «πίνακας ασφαλισμένων φορολογικού έτους 2017», αναφορικά με τις ετήσιες αποδοχές και τις ημέρες απασχόλησης εκάστου εργαζόμενου.

Επειδή στην από 25/7/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ο έλεγχος απάντησε στο με αριθμό πρωτ./19.07.2023 υπόμνημα της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

«Κατόπιν ελέγχου του συνόλου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και βεβαιώσεων αποδοχών των εργαζομένων που δήλωσαν ως αποζημίωση απόλυσης τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, καταρτίσθηκε πίνακας ο οποίος υποβάλλεται συνημμένως στο πρωτότυπο της παρούσας έκθεσης.

(Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει τις παρακάτω στήλες)

(1) Αύξων αριθμός εργαζόμενων που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές (Εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία) με τη μορφή αποζημίωσης απόλυσης.

(2) Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εργαζόμενου.

(3) Η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017.

(4) Το ονοματεπώνυμο του εργαζόμενου.

(5) Ο αριθμός καταχώρησης και η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης.

(6) Τα ποσά που καταχωρίστηκαν στον κωδ. 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), και αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία το οποίο αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.

(7) Τα ποσά που καταχωρίστηκαν στον κωδ. 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά) και αποτελούν εισοδήματα για τα οποία οι εργαζόμενοι ΔΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ.

(8) Τα ποσά των πρόσθετων αμοιβών που έλαβαν οι εργαζόμενοι με τη μορφή αποζημίωσης απόλυσης όπως προκύπτουν από τα δεδομένα που απέστειλε στην ΕΡΓΑΝΗ η ελεγχόμενη επιχείρηση. Έγινε έλεγχος μέσω του συστήματος taxis, των βεβαιώσεων αποδοχών όλων των εργαζομένων και δεν προέκυψε καμία διαφορά με τα ποσά που αναγράφονται σε αυτές ως ληφθείσα αποζημίωση απόλυσης από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σημ. Η θετική διαφορά μεταξύ των στηλών (7) και (8) οφείλεται στο γεγονός ότι στην στήλη (7) καταχωρίζονται και άλλα μη φορολογητέα εισοδήματα.

Από τον πίνακα προκύπτει μεταξύ άλλων ότι:

- Κανένας από τους ανωτέρω εργαζόμενους της επιχείρησης που έλαβαν, σύμφωνα με τον έλεγχο, πρόσθετες αμοιβές (bonus), δεν καταχώρησε αυτές ως φορολογητέο εισόδημα και κανένας ΔΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΗΚΕ για αυτές, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης ελέγχου.»

Επειδή, επομένως, τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στην έκθεση ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα αναφέρθηκαν λεπτομερώς όλα όσα την αφορούσαν ειδικά και μάλιστα στην έκθεση ελέγχου διευκρινίστηκε ότι, μέχρι την υπογραφή της, κανένας από τους εργαζομένους της προσφεύγουσας εταιρίας δεν είχε καταχωρήσει το ποσό της πρόσθετης αμοιβής σε κωδικό που αντιστοιχούσε σε φορολογητέο εισόδημα, με συνέπεια να μην έχει φορολογηθεί για το ποσό αυτό.

Ως εκ τούτου, ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε στη διάθεσή της όλα τα κρίσιμα στοιχεία στα οποία βασίστηκε το πόρισμα του ελέγχου και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία **18/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εν εκκαθαρίσει μονοπρόσωπης εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή της, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. /25-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αακαθάριστες Αμοιβές	1.395.892,37	3.196.174,84	1.448.740,04	52.847,67
Φόρος	41.141,51	401.198,00	51.711,04	10.569,53
Σύνολο φόρου	41.141,51	401.198,00	51.711,04	10.569,53
Πρόστιμο αρ. 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		180.028,25	5.284,76	5.284,76
Σύνολο για καταβολή	41.141,51	581.226,25	56.995,80	15.854,29 ευρώ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Διαφορά φόρου	10.569,53
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.284,74
Σύνολο	15.854,29 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.