



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/01/2024

Αριθμός απόφασης: 258

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Την από 03/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /20-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του

Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/09/2023 οικεία έκθεση παρακρατούμενων φόρων του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», 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 υπ' αριθμ. /20-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 341.769,63 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 59 ΚΦΔ ποσού 170.884,81 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 512.654,44 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 59 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 20/09/2023 οικείας έκθεσης παρακρατούμενων φόρων του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /03-08-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στο εισόδημα από μισθούς και συντάξεις ΦΜΕ του φορολογικού έτους 2021, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), καθώς και τις ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από την επεξεργασία των βεβαιώσεων αποδοχών αλλά και την κατάσταση αποζημιώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας προέκυψε ότι οι εργαζόμενοι που προσέλαβε ήταν ως επί το πλείστον εργάτες με ημερομίσθιο 58,00 ευρώ μεικτά, οι οποίοι εργάσθηκαν σε αυτήν από ελάχιστες ημέρες έως λίγους μήνες. Σε πολλούς από τους εργαζόμενους αυτούς η προσφεύγουσα εταιρεία έχει προβεί σε καταγγελίες συμβάσεων και τους έχει καταβάλλει μεγάλα ποσά αποζημίωσης, τα οποία με βάση την κείμενη νομοθεσία δεν δικαιούνταν, δεδομένου ότι η απασχόληση ήταν λιγότερη από ένα χρόνο, και τα οποία έχουν συμπεριληφθεί στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που έχει δώσει η προσφεύγουσα εταιρεία στους εργαζόμενους της. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλαν οι εν λόγω εργαζόμενοι της για το φορολογικό έτος 2021, διαπιστώθηκε ότι τα παραπάνω έχουν δηλωθεί στον κωδικό 617 «εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, την κείμενη νομοθεσία περί αποζημιώσεως απολυομένων, το γεγονός ότι οι ως άνω εργαζόμενοι δεν δικαιούνταν αποζημίωσης απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, έκρινε ότι τα παρακάτω ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούν αποζημίωση απόλυσης αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus).

ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	956,81
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	4.327,95

ΜΑΡΤΙΟΣ	24.113,70
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	26.243,16
ΜΑΙΟΣ	15.584,31
ΙΟΥΝΙΟΣ	12.901,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	31.282,30
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	0,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	29.303,45
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	58.917,36
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	166.988,47
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	1.338.229,65
ΣΥΝΟΛΟ	1.708.848,16

Αναλυτικά οι δηλωθείσες ανά εργαζόμενο αποζημιώσεις παρατίθενται στον πίνακα στις σελίδες 10-14 της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Τα ως άνω ποσά, τα οποία ο έλεγχος προσδιόρισε ως πρόσθετες αμοιβές, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Ως εκ τούτου καταλογίστηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα, στον οποίο εμφανίζονται οι αμοιβές που καταβλήθηκαν, ο οφειλόμενος παρακρατηθείς φόρος και το πρόστιμο του άρθρου 59 του ΚΦΔ:

ΜΗΝΑΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΣ 20%	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 ΚΦΔ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	956,81	191,36	95,68
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	4.327,95	865,59	432,80
ΜΑΡΤΙΟΣ	24.113,70	4.822,74	2.411,37
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	26.243,16	5.248,63	2.624,32
ΜΑΙΟΣ	15.584,31	3.116,86	1.558,43
ΙΟΥΝΙΟΣ	12.901,00	2.580,20	1.290,10
ΙΟΥΛΙΟΣ	31.282,30	6.256,46	3.128,23
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	0,00	0,00	0,00
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	29.303,45	5.860,69	2.930,35
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	58.917,36	11.783,47	5.891,74
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	166.988,47	33.397,69	16.698,85
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	1.338.229,65	267.645,93	133.822,97
ΣΥΝΟΛΟ	1.708.848,16	341.769,63	170.884,82

Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ./20-09-2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, φορολογικού έτους 2021.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ΜΗ ΥΠΑΡΞΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ: Η αιτιολογία που περιέχεται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 64 ΚΦορΔ που προβλέπει ειδικώς 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» καθώς και τις γενικές διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 ΚΔιοικΔιαδ σχετικά με την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων.

- **ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΝΟΜΟΥ:** Ο φορολογικός έλεγχος φέρεται ότι διαπίστωσε την καταβολή χρηματικών ποσών, για αποζημιώσεις απολυόμενων, μεγαλύτερων από την προβλεπόμενη αποζημίωση από τον εργασιακό κώδικα και εσφαλμένα βγάζει το συμπέρασμα ότι επειδή καταβάλλονται επιπλέον ποσά ως αποζημιώσεις απόλυσης, τα προσδιορίζει ως πρόσθετες αμοιβές (bonus) και διαπιστώνει ότι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Ε. Ήτοι, ο έλεγχος αμφισβητεί το δικαίωμα του κάθε εργοδότη να αποζημιώσει με ποσά μεγαλύτερα του προβλεπόμενου και αμφισβητεί τον τρόπο οργάνωσης της ίδιας της εταιρείας, τη διάρκεια της εργασιακής σχέσης, καθώς επίσης και τα ιδιαίτερα προσόντα ή τη συνεισφορά του κάθε εργαζομένου στην επιχείρηση, τις δεξιότητες, την εξειδίκευσή του και την ηλικία του. Με άλλα λόγια, αμφισβητεί την πολιτική που κάθε εταιρεία μπορεί να διαμορφώνει, για τον τρόπο που λειτουργεί, τόσο στο παρόν, όσο και στο μέλλον. Εξάλλου το Συμβούλιο της Επικρατείας με κρίσεις του, δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα, κατά τη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης, εμπίπτουν κατά τη διάταξη αυτή, όχι μόνο οι δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες δαπάνες, εφόσον είναι, κατά τα ανωτέρω, παραγωγικές. Με άλλα λόγια, η μη αναγνώριση της δαπάνης προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή, με την αιτιολογία ότι γίνεται από ελευθεριότητα, χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, τα Διοικητικά Εφετεία, αλλά και οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., έχουν κάνει δεκτό ότι οι εν λόγω αποζημιώσεις πρέπει να θεωρηθούν παραγωγικές, διότι συμβάλλουν στην επαύξηση του ενδιαφέροντος του προσωπικού, για την προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση των κερδών της.

- **ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ:** Πέραν των σφαλμάτων στην ερμηνεία του νόμου και στην αιτιολόγηση της, η έκθεση ελέγχου έχει υποπέσει και σε σφάλματα εκτίμησης των αποδείξεων. Κατά τη διάρκεια της χρήσης 2021 εργάσθηκαν στην εταιρεία συνολικά 174 μισθωτοί. Ο καθαρισμός και συγκεκριμένα δεξαμενών πλοίων είναι μια ιδιαίτερα επικίνδυνη εργασία και απαιτεί μεγάλη εξειδίκευση και εμπειρία, για το λόγο αυτό οι εργαζόμενοι στο χώρο αυτό εργάζονται σχεδόν κατ' αποκοπή και μετά το πέρας του καθαρισμού και συνεπώς με την απόλυση τους, έχει ήδη καθιερωθεί να λαμβάνουν αποζημίωση απόλυσης, άσχετα του χρόνου και της διάρκειας της εργασίας τους. Αυτό ζητούν και πρέπει να λαμβάνουν προκειμένου να εκτελούν τα καθήκοντα τους και εν συνεχεία να είναι παραγωγικοί και να είναι έτοιμοι για την εν συνεχεία επαναπρόσληψή τους για τον καθαρισμό του νέου πλοίου. Συνεπώς δεν υπήρξε περίπτωση αδικαιολόγητης οικειοθελούς παροχής τύπου bonus, όπως έκρινε ο έλεγχος, και το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε, δηλαδή η απόρριψη των δαπανών αυτών, είναι εντελώς εσφαλμένο και στην ουσία του, και όχι μόνο νομικά και τυπικά ακυρωτέο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»:

«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,

.....
3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, 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.

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4172/2013 “Φορολογικός συντελεστής” ορίζεται:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001 -	44%

.....
3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης σ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14, φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει το φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης.

Ο φόρος υπολογίζεται, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής (%)
<60.000	0%
60.000,01- 100.000	10%
100.000,01- 150.000	20%

>150.000	30%
----------	-----

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν. 4172/2013:

«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,

.....

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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρου 60 του ν. 4172/2013 “Φορολογικός συντελεστής”, όπως ίσχυε για το κρινόμενος φορολογικό έτος, ορίζεται:

«1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο.

.....

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. Ειδικά, στις καθαρές αμοιβές που καταβάλλονται σε αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, καθώς και σε ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/1985, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Εξαιρετικά, στα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους δικαιούχους του εφάπαξ χρηματικού ποσού των άρθρων 10 έως και 15 του ν. 4575/2018 (Α' 192), μετά την παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α.

.....

5. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1072/2015 με θέμα “Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις” διευκρινίζονται τα εξής:

«Ι. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

1. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, οι υπόχρεοι της παρ.1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου που είτε διενεργούν μηνιαίες πληρωμές σε εργαζομένους ή υπαλλήλους τους, είτε καταβάλλουν συντάξεις, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου με βάση την ακόλουθη κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου:

II. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΙΒΟΜΕΝΟΥΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ

1.Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου σε όλους όσους αμείβονται με ημερομίσθιο, είτε αυτοί παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη είτε παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου είτε παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, γίνεται με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ίδιου νόμου μετά από προηγούμενη αναγωγή των ημερομισθίων σε ετήσιο ποσό. Διευκρινίζεται, ότι με τις νέες διατάξεις του ν.4172/2013 δεν προβλέπεται η παρακράτηση με συντελεστή 3% στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου που οριζόταν από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 (περ. β' παρ. 1 άρθρου 57) οι οποίες έπαψαν να ισχύουν.

III. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΕΣ, ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

1.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.

6. Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Συνεπώς το εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ιδία και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Επομένως θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους (σχετ. το με Α.Π. Δ12Α 1126595 ΕΞ 2014/16.9.2014 έγγραφο). Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας. Με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1217/2.10.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα

από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, 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 2021 ποσό ύψους 1.708.848,16 ευρώ. Από την επεξεργασία των ανωτέρω, προέκυψε ότι η συντριπτική πλειοψηφία των εργαζομένων που είχε προσλάβει ήταν εργάτες με ημερομίσθιο 58,00 ευρώ μικτά, οι οποίοι εργάσθηκαν για αυτήν από ελάχιστες μέρες έως λίγους μήνες. Σε πολλούς από τους εργαζόμενους αυτούς ή είχε προβεί σε καταγγελίες συμβάσεων και τους είχε καταβάλει μεγάλα ποσά αποζημίωσης ενώ δεν δικαιούνταν, με βάση το άρθρο 1 του β.δ. 16/18 Ιουλίου 1920, το ν. 2112/1920 και το άρθρο 94 του ν.δ. 3026/1954, όπως ισχύουν με τον ν. 3899/2010 και τον ν. 4093/2012, δεδομένου ότι η απασχόλησή τους ήταν λιγότερη από ένα χρόνο. Τα ποσά αυτά είχαν συμπεριληφθεί στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα στους εργαζόμενους της. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη, την κείμενη νομοθεσία περί αποζημιώσεως απολυομένων, το γεγονός ότι οι ως άνω εργαζόμενοι δεν δικαιούνταν αποζημίωσης απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, έκρινε ότι τα παρακάτω ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούν αποζημίωση απόλυσης αλλά πρόσθετες αμοιβές οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Επειδή οι πρόσθετες παροχές («οικειοθελείς παροχές» ή «bonus») 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, και αφορούν επιβράβευση για την εργασία ή την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. 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 χορήγηση τους. Αντίθετα, η αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας αποτελεί ένα από τα ουσιώδη εξασφαλιστικά μέτρα των θέσεων εργασίας και καταβάλλεται, προκειμένου να εξασφαλιστεί ο εργαζόμενος, ώστε να είναι ικανός να καλύψει τις βιοτικές του ανάγκες μέχρι το χρόνο εύρεσης νέας εργασίας.

Επειδή, εν προκειμένω, η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει στην ενδικοφανή της προσφυγή ότι μετά το πέρας της εργασίας, η οποία είχε συγκεκριμένο χρόνο ολοκλήρωσης κατέβαλε μεγάλα ποσά αποζημίωσης, προκειμένου να είναι ευχαριστημένοι οι εργαζόμενοί της και συγκεκριμένα αναφέρει στη σελίδα 17: «.... Για το λόγο αυτό οι εργαζόμενοι στο χώρο αυτό εργάζονται σχεδόν κατ' αποκοπή και μετά το πέρας του καθαρισμού και συνεπώς με την απόλυση τους, έχει ήδη καθιερωθεί να λαμβάνουν αποζημίωση απόλυσης, άσχετα του χρόνου και της διάρκειας της εργασίας τους. Αυτό ζητούν και πρέπει να λαμβάνουν προκειμένου να εκτελούν τα καθήκοντα τους και εν συνεχεία να είναι παραγωγικοί και να είναι έτοιμοι για την εν συνεχεία επαναπροσλήψή τους για τον καθαρισμό του νέου πλοίου.». Ως εκ τούτου, και η ίδια η προσφεύγουσα ομολογεί ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνταν προκειμένου να προσελκύσει προσωπικό και επομένως συνάδουν με την έννοια των πρόσθετων αμοιβών, ήτοι

αμοιβών που δίνονται ως κίνητρο για την επιβράβευση της εργασίας τους και την επίτευξη των στόχων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, όπως έχει διαπιστωθεί σε αντίστοιχες περιπτώσεις εταιρειών με παρεμφερές αντικείμενο, οι εν λόγω εταιρείες κατέβαλαν μεγάλα ποσά στους εργαζομένους τους, τα οποία αποτελούσαν πρόσθετη αμοιβή, ωστόσο για να μη μειωθεί το ποσό της αμοιβής για τους εργαζομένους με παρακρατήσεις φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζομένου και να αποφευχθεί η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών του εργοδότη, γινόταν τεχνητή διευθέτηση της καταβολής των αμοιβών αυτών με τη μορφή της αποζημίωσης απόλυσης. Ήτοι οι εταιρείες αυτές, εκμεταλλευόμενες τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του ΚΦΕ, σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από το φόρο σε κάθε εφάπαξ αποζημίωση λόγω λύσης της εργασιακής σχέσης μέχρι του ποσού των 60.000,00 ευρώ, και του γεγονότος ότι μια τέτοια αποζημίωση απαλλάσσεται από την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, συμπλήρωναν και υπέβαλαν το έντυπο 6 «Καταγγελία σύμβασης αορίστου χρόνου» για την απόλυση των εργαζομένων και το ύψος της αποζημίωσης, αντί να παρακρατήσουν φόρο 20% και να καταβάλουν τις ασφαλιστικές εισφορές που αντιστοιχούσαν στο ύψος των πρόσθετων αμοιβών, καταστρατηγώντας πλήρως την έννοια της καταβολής εφάπαξ αποζημίωσης που δίνεται λόγω διακοπής της σχέσης εργασίας.

Επειδή σε πλήθος όμοιων περιπτώσεων η Υπηρεσία μας έχει εκδώσει αποφάσεις (ενδεικτικά αποφάσεις ΔΕΔ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ 979/2022, 878/2022, 1142/2022, 1188/2022 κ.α.), στις οποίες αναφέρεται ο χαρακτήρας των αμοιβών αυτών ως εισόδημα από πρόσθετες παροχές και όχι ως αποζημίωση απόλυσης.

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν προσκομίζει στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι το ως άνω ποσό των **1.708.848,16 ευρώ** αποτελεί ποσό που δόθηκε για αποζημίωση λόγω λύσης της εργασιακής σχέσης και ότι δεν αφορά σε αποδοχές που δίδονταν στα πλαίσια της παρελθούσας εργασιακής σχέσης ή και μελλοντικής σχέσης με την εταιρεία με τη μορφή πρόσθετων παροχών, άλλωστε και η προσφεύγουσα εταιρεία με την ενδικοφανή προσφυγή ως αναφέρθηκε ισχυρίζεται τα εν λόγω ποσά είχε καθιερωθεί να δίνονται στους εργαζόμενους προκειμένου να εκτελούν τα καθήκοντά τους και εν συνεχεία να είναι παραγωγικοί και να είναι έτοιμοι για την εν συνεχεία επαναπρόσληψή τους για τον καθαρισμό του νέου πλοίου. Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, ως έχουσα σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ την υποχρέωση τεκμηρίωσης της αμφισβήτησής της, δεν προσκόμισε υπογραφείς με τους εργαζομένους συμβάσεις, προκειμένου να τεκμηριώσει τα προβαλλόμενα της, αφενός ως προς το ότι τα αναληφθέντα έργα συμφωνούνταν πράγματι ως αορίστου ή ορισμένου χρόνου, αφετέρου ως προς τους συμφωνηθέντες όρους αυτών και να εξακριβωθεί το πλαίσιο καταβολής καθώς και ο τρόπος καταβολής των υπό κρίση ποσών, συγκρινόμενων αυτών (των ποσών) και με τις κύριες παροχές τους.

Η τεκμηρίωση της ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε αποζημίωση θα πρέπει να είναι σαφής και εμπεριστατωμένη καθώς αφενός διότι βάσει της εργατικής νομοθεσίας, δεν είχε την υποχρέωση σε καταβολή αποζημίωσης απόλυσης, αφετέρου από την τεκμηρίωσή της θα πρέπει να έχει

αποκλειστεί ότι υφίσταται πρόσθετη παροχή/επαύξηση μισθού καθώς στην περίπτωση αυτή αναφέρεται υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος και απόδοσης ασφαλιστικών εισφορών. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με την παραγωγικότητα των παραπάνω δαπανών και την αναγνώρισή τους έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς από τον έλεγχο δεν κρίνεται ούτε αμφισβητείται η εκπεσιμότητά τους, αλλά καταλογίζεται ο παρακρατηθείς φόρος επί των αμοιβών αυτών, στον οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν. 4172/2013, να προβεί σε παρακράτηση και απόδοση στο Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/09/2023 οικεία έκθεση παρακρατούμενων φόρων του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./20-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

• **Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Ακαθάριστες αμοιβές	1.978.369,02	3.687.217,18	3.687.217,18	1.708.848,16
Φόρος	81.955,10	423.724,73	423.724,73	341.769,63
Σύνολο	81.955,10	423.724,73	423.724,73	341.769,63
Πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ ανακρίβειας/μη υποβολής		170.884,81	170.884,81	170.884,81
Σύνολο για καταβολή	81.955,10	594.609,54	594.609,54	512.654,44

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.