



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-03-2024

Αριθμός απόφασης: 628

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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),

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.:....., κατοίκου, επί της οδού, κατά :

α) της με αριθμ. ειδοποίησης/07-11-2023 και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με βάση την παράγραφο 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β) της με αριθμ. ειδοποίησης/25-10-2023 και αριθμό δήλωσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με βάση την παράγραφο 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/07-11-2023 και αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 2.647,24€, αντί του προηγούμενου χρεωστικού ποσού ύψους 2.508,74€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό/06-11-2023 τροποποιητικής δήλωσης, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, αξιοποιώντας τα δεδομένα που προέκυψαν από το υπ' αρ. πρωτ./30-08-2023 δελτίο πληροφοριών του Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛΚΕ), σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρία με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ.:....., διαπιστώθηκε ότι οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε η ως άνω εταιρία σε εργαζόμενους (μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα) χαρακτηρίστηκαν ως πρόσθετες αμοιβές (bonus). Κατόπιν τούτου απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. κατάσταση με τα στοιχεία των εργαζόμενων-ληπτών των αμοιβών, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή αποτύπωση των ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Ακολουθως, η Δ.Ο.Υ., αφού διαπίστωσε ότι τα ποσά αυτά ανεγράφησαν εσφαλμένα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2017 και ειδικότερα στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά), αντί του ορθού κωδικού 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), ενημέρωσε τον προσφεύγοντα για την υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, (αρ. ανάρτησης στο taxisnet), και προέβη σε νέα εκκαθάριση της οίκοθεν υποβληθείσας από τη φορολογική αρχή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του εν λόγω φορολογικού έτους και τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 473,67€ από την εταιρία «.....». Η ανάρτηση αυτή αναγνώστηκε στις 17/10/2023.

Με την εκκαθάριση της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης της φορολογικής αρχής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθ. ειδοποίησης/07-11-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία αναρτήθηκε ηλεκτρονικά (αρ. καταχ. ανάρτησης), στις 07/11/2023 και αναγνώστηκε από τον προσφεύγοντα στις 07/11/2023 .

Επιπρόσθετα, από το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση και της με αριθμό ειδοποίησης/25-10-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε με βάση την

παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, για τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 11.706,33€, που έλαβε ως εργαζόμενος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/25-10-2023 και αρ. δήλωσης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 2.508,74€, αντί του προηγούμενου πιστωτικού ποσού ύψους 334,65€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν οίκοθεν υποβολής της με αριθμό/25-10-2023 τροποποιητικής δήλωσης, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ./27-06-2023 δελτίο πληροφοριών που έλαβε η Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από το Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΛΚΕ) στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., διαπιστώθηκε ότι οι αποζημιώσεις απόλυσης που κατέβαλε η ως άνω εταιρία σε εργαζόμενους (μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα) χαρακτηρίστηκαν ως πρόσθετες αμοιβές (bonus).

Ακολουθώντας, η Δ.Ο.Υ., αφού διαπίστωσε ότι τα ποσά αυτά ανεγράφησαν εσφαλμένα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2017 και ειδικότερα στον κωδικό 617 (Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά), αντί του ορθού κωδικού 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια), προχώρησε στην οίκοθεν υποβολή της με αριθμό καταχώρησης/25-10-2023 τροποποιητικής δήλωσης, περιλαμβάνοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του εν λόγω φορολογικού έτους και τα μη δηλωθέντα εκ μέρους του εισοδήματα ύψους 11.706,33€ από την εταιρία «.....». Μετά την εκκαθάριση με αριθμό καταχώρησης/25-10-2023 τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η με αρ./25-10-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Το ποσό της αποζημίωσης απόλυσης που φέρεται να του κατέβαλαν οι εταιρίες «.....» και «.....», δεν το εισέπραξε ποτέ, ούτε οι εργοδότες εταιρίες έχουν σκοπό να το καταβάλουν. Σχετικά προσκομίζει κίνηση τραπεζικού λογαριασμού, καθώς, κατά ρητή πρόβλεψη του Ν. 4387/2016, οι εργοδότες υποχρεούνται να καταβάλλουν τις αποδοχές των εργαζομένων αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών.
2. Εσφαλμένα έκρινε η φορολογική αρχή ότι τα υπό κρίση ποσά δεν είναι αποζημίωση απόλυσης και πρέπει να δηλωθούν στον κωδικό 301 και όχι στον κωδικό 617.

Αναφορικά με τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 4172/2013: «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, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.4 του ν. 4172/2013: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.... Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον

αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε: «Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Δραστηριότητα)	Επιχ. Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

.....
3. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης στ' 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:

Κλιμάκιο 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 την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 : «.....Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η είσπραξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1068/2018 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή : **«Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου**

1. Η Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης πραγματοποιεί την εκκαθάριση των δηλώσεων Φυσικών Προσώπων που υπεβλήθησαν ηλεκτρονικά, εκδίδει τις Πράξεις Διοικητικού ή Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, με τις οποίες συνιστάται και βεβαιώνεται η οφειλή ή η απαίτηση των φορολογουμένων και τις κοινοποιεί σε αυτούς, σύμφωνα με τις διατάξεις της

περίπτ. α' της παραγρ. 2 του άρθρου 5 του ν.4174/2013. 7. Στην περίπτωση ανείσπρακτων αποδοχών, ο μισθωτός φορολογούμενος που διαθέτει βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη του από την οποία δεν προκύπτει ο διαχωρισμός του εισοδήματος από ανείσπρακτες αποδοχές στα έτη που ανάγονται, δύναται να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις αποκλειστικά χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. για τη φορολόγηση αυτών των εισοδημάτων κατ' έτος, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το οποίο θα αποδεικνύει τον διαχωρισμό των αποδοχών στα έτη που αφορούν, όπως βεβαίωση από πιστοποιημένο λογιστή-φοροτεχνικό βάσει αναλυτικών περιοδικών δηλώσεων (Α.Π.Δ.) του ασφαλιστικού φορέα, κ.λπ. ή παλαιότερες βεβαιώσεις αποδοχών από τις οποίες προκύπτει το ύψος των αποδοχών που είχαν καταστεί ανείσπρακτες, δικαστική απόφαση, κ.α.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1045/2018 Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2017 : **Άρθρο 1**

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. **Άρθρο 5 Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων**

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2017, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (TAXISnet).....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδόμενες εταιρίες «.....» και «.....» προκύπτουν για τον προσφεύγοντα συνολικές αποδοχές ύψους 915,93€ και 19.160,30€ αντίστοιχα, ύστερα από τον χαρακτηρισμό καταβληθέντων αμοιβών αποζημίωσης απόλυσης ύψους 473,67€ και 11.706,33 αντίστοιχα, ως πρόσθετες αμοιβές.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν εισέπραξε τα ποσά της αποζημίωσης απόλυσης, αντίθετα με τις βεβαιώσεις αποδοχών, όπως υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά. Ωστόσο, δεν επικαλείται, ούτε προσκομίζει, ως όφειλε, αίτημα προς τις εργοδόμενες εταιρίες περί διόρθωσης του ποσού και σχετικό απαντητικό έγγραφο, καθώς σε περίπτωση λανθασμένης υποβολής, θα πρέπει ο εργοδότης να υποβάλει εκ νέου το αρχείο με τα σωστά στοιχεία βεβαίωσης.

Επειδή, επιπλέον, από τα συνημμένα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα κίνησης του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 01-02-2017 έως 19-04-2017 και του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 21-04-2016 έως 03-01-2018, δεν προκύπτει με αδιαμφισβήτητο τρόπο ότι ο προσφεύγων δεν εισέπραξε τις υπό κρίση αποδοχές, οι οποίες ενδεχομένως καταβλήθηκαν σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό ή σε μεταγενέστερο χρόνο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν εισέπραξε τις αποδοχές, όπως δηλώθηκαν από τις εργοδότηρες εταιρίες, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον 2ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4987/2022 : «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή, ακολούθως, με την εγκύκλιο Ε 2162/2020, με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. ορίζεται ότι :

« Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα τις [Α.1025/2020](#), [Α.1009/2019](#), [ΠΟΛ.1025/2017](#) Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την [Α.1099/2019](#) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την [ΠΟΛ.1033/2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την [παραγράφο 4 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 3 του άρθρου 32](#) του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του [άρθρου 36](#) ΚΦΔ.

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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,

- β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
- γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
- δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
- στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) [...]
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 ταξιδιού,
- 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.»

Επειδή, βάσει των κείμενων διατάξεων ([παρ. 4 του άρθρου 60](#) του ν. [4172/2013](#)), «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». Στις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την ερμηνευτική εγκύκλιο [ΠΟΛ. 1072/2015](#) και συγκεκριμένα στην παρ. 7 της ενότητας Ι αυτής έγινε δεκτό ότι, «Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται ο μισθός, ή η σύνταξη και οποιεσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (π.χ. επιδόματα), που καταβάλλονται τακτικά και συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό».

Επίσης, στην ίδια ως άνω εγκύκλιο και συγκεκριμένα στην παρ. 1 της ενότητας ΙΙΙ αυτής έγινε δεκτό ότι, «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](#)».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω συνάγεται ότι, στα ποσά αυτά των «bonus» που καταβάλλονται στους εργαζόμενους και αφορούν στην επιβράβευση των προσπαθειών στο πλαίσιο της εργασίας τους ή στην επίτευξη διαφόρων στόχων που τίθενται από τις επιχειρήσεις, πρέπει να διενεργείται

παρακράτηση φόρου με συντελεστή (20%) και όχι βάσει των διατάξεων της [παραγράφου 1 του άρθρου 60](#) του ν. [4172/2013](#). Τα ποσά αυτά δηλώνονται κατά την υποβολή των μηνιαίων αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών με κωδικό 2 «Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές)», όπως ακριβώς ορίζεται στην απόφαση [Α. 1099/2019](#).

Περαιτέρω, στις εν λόγω αμοιβές δεν διενεργείται παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, αλλά η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα αυτά με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου των αμοιβών (σχετ. [ΠΟΛ. 1152/2017](#)).

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα στην από 25/07/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του ΕΛΚΕγια την επιχ/ση με την επωνυμία Α.Φ.Μ.προέκυψαν οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«Με το αρ.πρωτ...../29.05.2023 έγγραφο προς τον Ε.Φ.Κ.Α. Τοπική Διεύθυνση, ζητήθηκαν και λήφθηκαν (αρ.πρωτ...../22.06.2023), η καρτέλα κινήσεων εργοδότη κατά μισθολογική περίοδο και τα ετήσια σύνολα των ασφαλισμένων εργαζόμενων.

Στον ΕΦΚΑ ασφαλίστηκαν οι κάτωθι εργαζόμενοι, όλοι με κωδικό ειδικότητας 932000 «Ανειδίκευτοι εργάτες μεταποιητικών βιομηχανιών» εκτός του υπαλλήλου με α/α.1 που φέρει κωδικό ειδικότητας 419000 «Λοιποί υπάλληλοι γραφείου». Για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017			
A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΗΜΕΡΕΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ
128		505,86	7
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	1.298.438,17	

Κατόπιν του αρ.πρωτ...../29.05.2023 εγγράφου της υπηρεσίας μας, απεστάλη από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, αρχείο excel με τα στοιχεία προσλήψεων και αποχωρήσεων εργαζόμενων κατά το χρονικό διάστημα 01.01.2017 έως 31.12.2017 που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ» και αφορούν στην επιχείρηση με την επωνυμία Α.Φ.Μ. και ΑΜΕ

Το αρχείο περιέχει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα έντυπα 3 «Ενιαίο έντυπο αναγγελίας πρόσληψης» και 6 «Καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου» που υπέβαλε στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ η ελεγχόμενη επιχείρηση.. Μεταξύ άλλων περιλαμβάνονται :

Ο Α.Φ.Μ. Εργοδότη, ο Α.Φ.Μ. Εργαζόμενου, Ονοματεπώνυμο εργαζόμενου, στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας, ημερομηνία πρόσληψης, ημερομηνία απόλυσης, ημερήσιες αποδοχές, ποσό αποζημίωσης, ειδικότητα, σχέση και καθεστώς απασχόλησης.

Από την επεξεργασία των δεδομένων προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκαν από την επιχείρηση αποζημιώσεις απόλυσης συνολικού ποσού **1.800.282,47€**. Για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟΖ. ΑΠΟΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΥΣ 2017					
ΚΑΘΕΣΤΩΣ	ΣΧΕΣΗ	ΗΜΕΡ.	ΗΜΕΡ.	ΗΜΕΡΟ	ΠΟΣΟ

ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΠΡΟΣΛΗΨΗΣ	ΑΠΟΛΥΣΗΣ	ΜΙΣΘΙΟ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ
Πλήρης	Αορίστου χρόνου	13/04/17	21/04/17	58,00	473,67

Τα βασικά πληροφοριακά στοιχεία που αντλήθηκαν από τα δεδομένα που απέστειλε το Υπουργείο Εργασίας συσχετίζονται κατωτέρω με τα στοιχεία που λήφθηκαν από τον Ε.Φ.Κ.Α. και για τον προσφεύγοντα προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

α/α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Ημερομηνία πρόσληψης	Ημερομηνία απόλυσης	Αποζημίωση	Αποδοχές	Ημέρες
220		13/04/17	21/04/17	473,67	505,86	7

Η επιχείρηση με την επωνυμία και Α.Φ.Μ. δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα τις ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΛΟΙΩΝ.

Σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο, σκοποί της επιχείρησης είναι μεταξύ άλλων οι καθαρισμοί και οι αμμοβολές πλοίων – δεξαμενών, οι επισκευές σκαφών αναψυχής, βάψιμο, συντήρηση, και επισκευές παντός είδους σκαφών και η ενοικίαση ικριωμάτων. Πελάτες της είναι επιχειρήσεις με έδρα την Γερμανία, ενώ όπως προκύπτει και από τα λογιστικά βιβλία που παρασχέθηκαν στον προηγούμενο έλεγχο, η παρέχει μόνο εργατικό δυναμικό για την πραγματοποίηση των εργασιών και δεν επιβαρύνεται με την αγορά πρώτων υλών ή την χρήση ιδιόκτητου πάγιου εξοπλισμού.

Για τις εργασίες που πρόκειται να εκτελέσει, οι οποίες είναι για συγκεκριμένο έργο που αναλαμβάνει και συγκεκριμένης ανώτατης χρονικής διάρκειας, προβαίνει στην πρόσληψη εργαζόμενων από την Ελλάδα, οι οποίοι μεταβαίνουν στον τόπο εκτέλεσης των εργασιών και παραμένουν μέχρι το πέρας αυτών.

Κατά την πρόσληψη καθενός εργαζόμενου, συμπληρώνει και υποβάλλει το έντυπο Ε3 (Ενιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης) στο σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ». Σε αυτό, κάθε πρόσληψη ορίζεται ως «ΑΟΡΙΣΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ» αν και η εργασία που αναλάμβανε να εκτελέσει είχε συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα.

Ο ορισμός ως «Αορίστου» γινόταν καθώς αν οριζόταν ως «Ορισμένου», όπως ήταν στην πραγματικότητα, δεν θα είχε νομικό έρεισμα η καταβολή ως αποζημίωσης της πρόσθετης αμοιβής που ελάμβαναν οι εργαζόμενοι. Οι εργαζόμενοι προσλαμβάνονταν ως εργάτες πλήρους απασχόλησης με την ειδικότητα του ανειδίκευτου εργάτη μεταποιητικών βιομηχανιών με ημερομίσθιο που οριζόταν στα πενήντα οκτώ (58,00) ευρώ. Για το ημερομίσθιο αυτό γίνονταν οι παρακρατήσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και καταβάλλονταν ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.

Προκειμένου να προσελκύσει έμπειρο προσωπικό που θα μετέβαινε στη Γερμανία για εργασία και θα εκτελούσε τις απαιτητικές, επίπονες και με αυστηρό χρονοδιάγραμμα υπηρεσίες, παρείχε πρόσθετες αμοιβές (bonus) που ξεπερνούσαν την όποια συμβατική υποχρέωση του εργοδότη. Όμως για να μην μειωθεί το ποσό της αμοιβής προς τους εργαζόμενους με παρακρατήσεις φόρου εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζόμενων και να αποφευχθεί και η

καταβολή ασφαλιστικών εργοδοτικών εισφορών, γινόταν η τεχνητή διευθέτηση της καταβολής των αμοιβών με τη μορφή της αποζημίωσης απόλυσης.

Εκμεταλλεζόμενη τις διατάξεις του άρθρου 15§3 ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από φόρο σε κάθε εφάπαξ αποζημίωση μέχρι του ποσού των 60.000 Ευρώ και την πλήρη απαλλαγή της αποζημίωσης απόλυσης από την υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών, συμπλήρωνε και υπέβαλλε το έντυπο 6 «Καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου» για την απόλυση του εργαζόμενου και το ύψος της αποζημίωσης, αντί της παρακράτησης φόρου 20% και την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ στο ύψος των πρόσθετων αμοιβών (bonus), καταστρατηγώντας πλήρως την έννοια της καταβολής εφάπαξ αποζημίωσης που δίδεται συνεπεία της διακοπής της σχέσεως εργασίας.

Συμπερασματικά τα στοιχεία που οδηγούν τον έλεγχο στις συγκεκριμένες διαπιστώσεις είναι:

i. Συμβάσεις Αορίστου χρόνου αντί Ορισμένου.

Η επιχείρηση συντάσσει συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου, ενώ η χρονική διάρκεια της σύμβασης καθορίζεται επακριβώς από την χρονική διάρκεια κάθε έργου που αναλαμβάνει και υπογράφει συμφωνητικά με τους πελάτες της, δηλαδή η ορισμένη διάρκεια της σύμβασης αιτιολογείται από το είδος εργασιών και τις ανάγκες της επιχείρησης.

Χαρακτηριστικά, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που η επιχείρηση υπέβαλλε στο σύστημα «Εργάνη», η περίοδος απασχόλησης των εργαζόμενων διαρκεί επί το πλείστον από λίγες ημέρες έως 3 μήνες, περίοδος που είναι αντίστοιχη και με τα χρονικά όρια που δίδονται για την εκτέλεση του κάθε έργου και απεικονίζονται στα προσκομισθέντα στοιχεία.

Καθώς για τις συμβάσεις ορισμένου χρόνου δεν προβλέπεται από τον νόμο η καταβολή αποζημίωσης, ο ορισμός ως «Αορίστου» γίνεται προκειμένου να έχει νομικό έρεισμα για τον χαρακτηρισμό ως «αποζημίωση» της πρόσθετης αμοιβής που λάμβαναν οι εργαζόμενοι.

ii. Επαναπροσλήψεις και εκ νέου απολύσεις.

Σκοπός της αποζημίωσης απόλυσης είναι ο περιορισμός και η άμβλυνση των δυσμενών συνεπειών από την απώλεια της θέσεως εργασίας και η διασφάλιση χρηματικών πόρων για την επιβίωση του εργαζόμενου, μέχρι να βρει νέα. Ο σκοπός αυτός καταστρατηγείται, καθώς η ελεγχόμενη επιχείρηση σε πλείστες περιπτώσεις προβαίνει στην σχεδόν άμεση επαναπρόσληψη εργαζόμενων, τους οποίους απολύει ξανά μέσα στο ελεγχόμενο έτος δίνοντάς τους εκ νέου πρόσθετες αμοιβές με την μορφή της αποζημίωσης απόλυσης.

iii. Ύψος αμοιβής

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο η αποζημίωση που προβλεπόταν κατά την απόλυση εργατοτεχνίτη ήταν:

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

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι το ποσό των **1.800.282,47€** δεν αφορά σε αποζημιώσεις απολύσεως αλλά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) οι οποίες είναι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου **20%**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Συγκεκριμένα, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 προέβη σε 320 περιπτώσεις στην καταβολή πρόσθετων αμοιβών (bonus) ύψους **1.800.282,47€**, τις οποίες παρουσίασε ως αποζημιώσεις απόλυσης προκειμένου να αποκομίσει όφελος από τη μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών εργοδότη και από τον λήπτη του εισοδήματος, Φόρου Εισοδήματος και ασφαλιστικών εισφορών εργαζόμενου».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 26-06-2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του ΕΛΚΕγια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., προέκυψαν οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

«Από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή, αξιολογώντας τα στοιχεία που εστάλησαν από τον Ε.Φ.Κ.Α.τοπικό υποκατάστημα μισθωτών, τον Οργανισμό Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού και τη διεύθυνση ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και εξυπηρέτησης του πολίτη του υπουργείου εργασίας & κοινωνικών υποθέσεων σχετικά με το προσωπικό που απασχόλησε η ελεγχόμενη και τα ποσά των αποζημιώσεων απόλυσης και των τακτικών αποδοχών που κατέβαλε, προκύπτει ότι η επιχείρηση κατέβαλε εντός του 2017 τακτικές αποδοχές ύψους 1.632.344,30€ και αποζημιώσεις απόλυσης ύψους 2.195.578,80€, οι οποίες είναι δυσανάλογα μεγαλύτερες συγκρινόμενες με τις τακτικές αποδοχές του έτους.

Στον πίνακα που συμπεριλαμβάνεται στις σελ. 11-20 της ως άνω έκθεσης ελέγχου για τον προσφεύγοντα, καθώς και από την εικόνα αποδοχών όπως αναρτήθηκε από το φορέα μισθοδοσίας, προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία:

α/α	ΕΠΩΝΥΜΟ, ΟΝΟΜΑ, ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΗΜΕΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ	ΑΠΟΔΟΧΕΣ
291		24-01 έως 22-12-2017	11.706,33	7.453,97

Το ως άνω ποσό αποζημίωσης έχει συμπεριληφθεί στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που έχει εκδώσει η επιχείρηση προς τον προσφεύγοντα και είναι δυσανάλογα μεγαλύτερο από τις τακτικές αποδοχές του έτους. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούν αποζημίωση απόλυσης, αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται αναλυτικά στην από 26-06-2023 έκθεση ελέγχου και ειδικότερα το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει εγγράψει στα τηρούμενα βιβλία της ποσό 2.195.578,80 ευρώ ως δοθείσες αποζημιώσεις απόλυσης προς το απασχολούμενο προσωπικό της, ενώ το ποσό αυτό αφορά σε πρόσθετες αμοιβές (bonus) και δεν διενήργησε ως όφειλε παρακράτηση φόρου 20%, ούτε αυτά

τα εισοδήματα δηλώθηκαν ως φορολογητέα, προκειμένου να φορολογηθούν στο όνομα του εργαζόμενου, προσδιόρισε ως οφειλόμενο Φόρο μισθωτών υπηρεσιών ύψους 439.115,77€.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25-07-2023 και 26-06-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών του ΕΛΚΕ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, διέπονται δε αυτές από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, στοιχειοθετείται πλήρως ο χαρακτηρισμός των υποτιθέμενων αποζημιώσεων απόλυσης ως πρόσθετες αμοιβές (bonus), η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης

Φορολογικό έτος 2017	Ποσό
Η αριθμ. ειδοποίησης/25-10-2023 (αριθμ. Δηλ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την τροποποιητική δήλωση βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ	Τελικό Χρεωστικό: 2.508,74€

Φορολογικό έτος 2017	Ποσό
Η αριθμ. ειδοποίησης/07-11-2023 (αριθμ. Δηλ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την τροποποιητική δήλωση βάσει των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ	Τελικό Χρεωστικό: 2.647,24€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.