



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2238

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
 - β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).
 - γ. 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 (ΑΑΔΕ)*».
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*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 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν 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. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε 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 22.633,65 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.316,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **33.950,47 ευρώ**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που αναφέρονται στην παρακράτηση και απόδοση του φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 σύμφωνα με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε εκτέλεση της με αριθμό απόφασης ΔΕΔ.

Από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αρχικά είχε διενεργηθεί μερικός φορολογικός έλεγχος όσον αφορά το αντικείμενο του Παρακρατούμενου Φόρου από Μισθωτή Εργασία για την περίοδο 31/01/2017-31/12/2017. Για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς ο έλεγχος με βάση τα ευρήματά του, προσδιόρισε πρόσθετες αμοιβές (bonus) για το έτος 2017 οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 60 του Κ.Φ.Ε. 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

Κατά της παραπάνω πράξεως ασκήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία με την με αριθμό απόφαση της, έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας για λόγους τυπικής πλημμέλειας, 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.

Το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ενήργησε εκ νέου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία και εξέδωσε την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και διόρθωση της ως άνω τυπικής πλημμέλειας.

Σύμφωνα με την από έκθεση Παρακρατούμενων Φόρων κατά επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αριθμό απόφασης ΔΕΔ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε 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 δικαιούνταν αποζημίωσης απόλυσης λόγω του ελάχιστου χρόνου εργασίας, θεώρησε ότι τα ποσά που έλαβαν οι εργαζόμενοι δεν αφορούσαν αποζημίωση απόλυσης αλλά πρόσθετες αμοιβές (bonus).

Από τον έλεγχο διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην με αριθμό απόφαση ΔΕΔ, και ελέγχθηκε το σύνολο των δικαιούχων (εργαζομένων φορολογουμένων), προκειμένου να εξακριβωθεί εάν έχουν φορολογηθεί με τα ποσά των κατά περίπτωση καταβληθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία πρόσθετων αμοιβών. Συγκεκριμένα ελέγχθηκαν οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όλων των εργαζομένων της προσφεύγουσας επιχείρησης που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές (bonus) για το Φορολογικό έτος 2017 και :

- 1) διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένους εργαζόμενους έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους χωρίς να έχει συμπεριληφθεί στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) η παρακράτηση φόρου 20% που βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση του φόρου. Για τους εργαζόμενους αυτούς δεν οφείλεται φόρος 20% από στην προσφεύγουσα,
- 2) για τους εργαζόμενους που δεν έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων Φορολογίας εισοδήματός τους ούτε η παρακράτηση Φόρου 20% στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) το έτος 2017 και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, η παρακράτηση του φόρου 20% που αφορά τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν οφείλεται από την προσφεύγουσα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013,

3) για τους εργαζόμενους που έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό **301** (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους και έχει συμπεριληφθεί ποσό στον κωδικό **315** (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) για το έτος 2017 και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, η παρακράτηση του φόρου 20% που αφορά τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν οφείλεται από την προσφεύγουσα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013.

Οι εργαζόμενοι των περιπτώσεων 2 και 3 όπως αναφέρεται ανωτέρω και για τους οποίους διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οφείλεται από την προσφεύγουσα ο φόρος 20% που αφορά τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν, αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα :

ΑΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΡΟΣ	ΑΦΜ	ΗΜΕΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟΖΗΜ.	ΦΟΡΟΣ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ
2						2.030,00	406,00	3
3						5.481,00	1.096,20	2
7						5.548,67	1.109,73	2
9						5.481,00	1.096,20	3
10						4.195,33	839,07	3
11						8.526,00	1.705,20	2
51						5.007,33	1.001,47	3
60						2.030,00	406,00	2
63						2.030,00	406,00	2
115						1.488,67	297,73	3
124						3.586,33	717,27	2
145						6.090,00	1.218,00	2
149						1.015,00	203,00	2
166						6.022,33	1.204,47	3
170						8.999,67	1.799,93	2
194						6.563,67	1.312,73	2
198						2.030,00	406,00	2
227						5.011,20	1.002,24	2
230						3.045,00	609,00	2

282	.....	.....	.....	.....	.....	473,67	94,73	3
301	.....	.....	.....	.....	.....	3.045,00	609,00	3
306	.....	.....	.....	.....	.....	5.007,33	1.001,47	2
308	.....	.....	.....	.....	.....	473,67	94,73	3
309	.....	.....	.....	.....	.....	473,67	94,73	3
324	.....	.....	.....	.....	.....	1.488,67	297,73	3
344	.....	.....	.....	.....	.....	4.273,31	854,66	2
349	.....	.....	.....	.....	.....	2.030,00	406,00	2
355	.....	.....	.....	.....	.....	2.030,00	406,00	2
391	.....	.....	.....	.....	.....	2.030,00	406,00	2
392	.....	.....	.....	.....	.....	2.030,00	406,00	2
393	.....	.....	.....	.....	.....	2.030,00	406,00	2
	Σύνολο					109.566,52	21.913,29	

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ

ΜΗΝΑΣ 2017	ΠΟΣΟ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΥ	ΦΟΡΟΣ
ΜΑΙΟΣ	947,34	20%	189,46
ΙΟΥΝΙΟΣ	9.135,00	20%	1.827,00
ΙΟΥΛΙΟΣ	7.988,54	20%	1.597,70
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	3.586,33	20%	717,27
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	44.264,31	20%	8.852,86
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	35.119,00	20%	7.023,80
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	8.526,00	20%	1.705,20
	109.566,52		21.913,29

Επίσης, από τον έλεγχο προέκυψαν για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 διαφορές στις ακαθάριστες αποδοχές μεταξύ βιβλίων και βεβαιώσεων αποδοχών συνολικού ύψους 720,36.

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

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη ότι:

- Μη νόμιμη αιτιολογία λόγω αοριστίας.

- Η αρχική έκθεση ελέγχου ακυρώθηκε και επιπλέον τα ευρήματα της απόφασης της ΔΕΔ ΑΑΔΕ δεν μπορούν να συνιστούν τμήμα της αιτιολογίας ενός ελέγχου που είναι αυτοτελής, έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου και πρέπει να περιέχει δική του αυτοτελή, αυτόνομη και ανεξάρτητη πλήρη και ειδική αιτιολογία. Είναι παράβαση ουσιώδους τύπου και παράβαση νόμου ευθεία η παραπομπή σε αιτιολογία άλλης διοικητικής πράξης, άλλης διοικητικής αρχής. Σε κάθε δε περίπτωση, οι αποφάσεις της ΔΕΔ δεν συνιστούν τελεσίδικες αποφάσεις της Δικαιοσύνης, ώστε να συνιστούν απόλυτη αλήθεια μεταξύ ομοίων διαδίκων.
- Οι μισθωτοί που δήλωσαν φόρους στον κωδικό 315 είχαν άλλα εισοδήματα από τα ελεγχόμενα για τα οποία έγινε παρακράτηση. Ο επανέλεγχος είναι ελλιπής, γιατί δεν διαχωρίζει και δεν αναφέρει από τα ποσά που έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 315 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. Ο έλεγχος πήρε αυτούσια τα ποσά που έχουν περιλάβει στους ανωτέρω κωδικούς της δήλωσης εισοδήματος τους, σαν να αφορούσαν όλα αποζημιώσεις ή αποδοχές που έλαβαν από την προσφεύγουσα και σαν να μην είχαν από άλλους εργοδότες εισοδήματα/αποζημιώσεις κλπ
- Σε όλους πλέον τους εργαζομένους 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:
 - 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.

- 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. 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.

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 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 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, 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: ktslaw.gr).

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 επαύξησης μισθού, φέρουν ουσιαστικά τα χαρακτηριστικά των πρόσθετων αμοιβών και όχι μιας μεμονωμένης αποζημίωσης.

Επειδή σύμφωνα με την με αριθμό απόφαση ΔΕΔ, η φορολογική αρχή δεν είχε λάβει υπόψη της ότι κάποιοι εργαζόμενοι είχαν φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα κατά τη σύνταξη της από αρχικής εκθέσεως μερικού ελέγχου. Κατά συνέπεια, η αρχική έκθεση ελέγχου και η αρχική Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, κρίθηκαν από την ως άνω απόφαση πλημμελώς αιτιολογημένες καθόσον απαιτούνταν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να ελεγχθούν όλοι οι δικαιούχοι αν είχαν φορολογηθεί για τα υπό κρίση εισοδήματα.

Επειδή ο έλεγχος ενήργησε εκ νέου και προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, και εξέδωσε την προαναφερόμενη υπ' αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και διόρθωση της ως άνω τυπικής πλημμέλειας.

Συγκεκριμένα ελέγχθηκαν οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος όλων των εργαζομένων της επιχείρησης που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές (bonus) για το Φορολογικό Έτος 2017. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένους εργαζόμενους έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301(Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους χωρίς να έχει συμπεριληφθεί στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) η παρακράτηση φόρου 20% που βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση του φόρου. Για τους εργαζόμενους αυτούς δεν οφείλεται φόρος 20% από την προσφεύγουσα.

Για τους εργαζόμενους που δεν έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301(Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, ή έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους και έχει συμπεριληφθεί ποσό στον κωδικό 315 (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) για το έτος 2017 και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, η παρακράτηση του φόρου 20% που αφορά τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν οφείλεται από την προσφεύγουσα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013.

Επειδή ο έλεγχος, σε πλήρη συμμόρφωση με την υπ' αρ. της ΔΕΔ προέβη στις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις. ελέγχοντας από το σύστημα taxis τα δεδομένα των εκκαθαρίσεων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος όλων των εργαζομένων που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές το υπό κρίση έτος 2017. Ύστερα από τις διενεργηθείσες επαληθεύσεις, ο έλεγχος συνέταξε και συμπεριέλαβε στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 19-20), **πίνακα που περιέχει, αναλυτικά, ανά εργαζόμενο, τα ποσά των πρόσθετων αμοιβών που έλαβαν και για τα οποία οφείλεται φόρος από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, υπολογίστηκε από τον έλεγχο ο αναλογούν φόρος 20% που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τις εν λόγω αμοιβές**

Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι οι ισχυρισμοί περί ελλιπούς αιτιολογίας αποκρούονται επαρκώς από την οικεία έκθεση ελέγχου και δεν είναι ικανοί να ανατρέψουν τα πορίσματα του ελέγχου κι ως εκ τούτου απορρίπτονται.

Επειδή εξάλλου από τις υπ' αριθμ. 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 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 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 ισχυρίζεται, αορίστως, ότι σε όλους τους μισθωτούς στους οποίους αναφέρεται η έκθεση ελέγχου, η οικεία ΔΟΥ φορολογίας εισοδήματος έχει προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό μετά από Δελτίο Πληροφοριών της αρμόδιας φορολογικής αρχής, άρα στα εισοδήματα που αναφέρονται στον κωδικό 301 έχουν πλέον συμπεριληφθεί ως πρόσθετες αμοιβές και τα εισοδήματα από αποζημιώσεις, ενώ τα ποσά του κωδικού 315 παραμένουν ως έχουν.

Ωστόσο, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από τον έλεγχο μέσω του συστήματος TAXIS στις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές από την προσφεύγουσα για τα έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι κατόπιν των πληροφοριακών δελτίων που εστάλησαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκαν τροποποιητικές εκκαθαρίσεις σε μεγάλο αριθμό εργαζομένων 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 καταλογίσθηκε φόρος στην προσφεύγουσα.**

Για τους εργαζόμενους που **δεν είχαν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301**(Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους ή και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, ή **έχουν συμπεριληφθεί οι πρόσθετες αμοιβές στο κωδικό 301** (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και συντάξεις κ.τ.λ.) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός τους και **έχει συμπεριληφθεί ποσό στον κωδικό 315** (Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις, αμοιβές μελών Δ.Σ.) για το έτος 2017

και έχει διενεργηθεί εκκαθάριση, η παρακράτηση του φόρου 20% που αφορά τις πρόσθετες αμοιβές που έλαβαν οφείλεται από την προσφεύγουσα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013 και της καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Επειδή από τον εκ νέου έλεγχο μέσω του συστήματος TAXIS στις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των εργαζομένων που έλαβαν πρόσθετες αμοιβές από την προσφεύγουσα για τα έτος 2017, επαληθεύτηκε από την υπηρεσία ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι σωστές και δεν ισχύει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σε όλους πλέον τους εργαζομένους έχει γίνει διορθωτικός προσδιορισμός εκκαθαριστικού εισοδήματος.

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.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα επικαλείται αορίστως ότι δεν έλαβε γνώση κρίσιμων αποδεικτικών στοιχείων για να προβεί σε ανταπόδειξη, χωρίς όμως να επικαλείται συγκεκριμένους ισχυρισμούς που θα προέβαλε αν είχαν περιέλθει σε γνώση της τα ζητούμενα στοιχεία και χωρίς να επικαλείται συγκεκριμένα βλάβη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου

της διαδικασίας ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση παρακρατούμενων φόρων του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση**: 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.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	22.633,65 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.316,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.950,47 €

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.