



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/04/2025

Αριθμός Απόφασης: 1051

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και την οικεία από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε 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' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 21.699,61 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 10.849,81 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.226,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 34.445,23 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Αιτία του ελέγχου ήταν το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, αναφορικά με την επιχείρηση με την επωνυμία στην οποία απασχολήθηκε ο προσφεύγων το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Σύμφωνα με το δελτίο αυτό η εν λόγω εποχιακή επιχείρηση, που προσλαμβάνει κατά κύριο λόγο τους υπαλλήλους της τον Απρίλιο και τους απολύει στο τέλος κάθε σεζόν, προέβη κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος στην απόλυση ενενήντα τριών (93) υπαλλήλων, καταβάλλοντάς τους συνολική αποζημίωση ύψους 756.056,77 ευρώ. Για δεκαοχτώ (18) από τους υπαλλήλους αυτούς διαπιστώθηκε ότι:

1. Απασχολήθηκαν στην επιχείρηση από ελάχιστες μέρες έως λίγους μήνες και σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία δεν υπήρχε υποχρέωση της επιχείρησης για καταβολή αποζημίωσης.
2. Ορισμένοι από αυτούς εμφανίζονται να έχουν προσληφθεί και απολυθεί και την επόμενη σεζόν, μετά την καταβολή υπέρογκης αποζημίωσης.
3. Συμπεριέλαβαν τη φερόμενη ως αποζημίωση απόλυσης στον κωδικό 617 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπου αναγράφονται τα ποσά που εξαιρούνται του φόρου.

Αναφορικά με τα ποσά που κατά τους ισχυρισμούς της επιχείρησης καταβλήθηκαν ως αποζημίωση απόλυσης διαπιστώθηκε ότι:

1. Ήταν δυσανάλογα μεγαλύτερα σε σχέση με τις τακτικές ετήσιες αποδοχές των εργαζομένων και συμπεριλήφθηκαν ως αποζημιώσεις στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών που εξέδωσε η επιχείρηση.
2. Δε συνάδουν με την ειδικότητα ή το συνολικό χρόνο εργασίας, αφού επί παραδείγματι σε πέντε υπαλλήλους με την ειδικότητα Βοηθού Σερβιτόρου, με τον ίδιο χρόνο εργασίας και παρόμοιες αποδοχές, καταβλήθηκαν ποσά από 11.000,00 ευρώ έως 20.000,00 ευρώ στον καθένα.
3. Δεν καταβλήθηκε φόρος αποζημιώσεων, καθώς δεν υπερβαίνουν τις 60.000,00 ευρώ ανά εργαζόμενο.

Από τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η καταβολή αποζημιώσεων αυτού του ύψους σε εποχιακά εργαζόμενους δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική ο έλεγχος του

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στην πραγματικότητα δεν επρόκειτο για αποζημιώσεις αλλά για πρόσθετες αμοιβές που καταβλήθηκαν με τη μορφή αποζημιώσεων προκειμένου να αποφευχθεί η παρακράτηση φόρου 20% και η καταβολή των ανάλογων ασφαλιστικών εργοδοτικών εισφορών.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την υπ' αριθ. πρόσκληση για αποστολή αντιγράφου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά, και την υπ' αριθ. γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Ακολούθως, κατά τη διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων η αρμόδια ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι:

1. Ποσό ύψους 53.000,00 ευρώ που απεικονίζεται στη βεβαίωση αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 με την περιγραφή «Καταβληθείσα αποζημίωση μετά την αφαίρεση του φόρου [...]» και καταβλήθηκε από τον εργοδότη αναγράφηκε σε κωδικό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που αφορά αφορολόγητες αποδοχές.

2. Οι συνολικές τακτικές αποδοχές του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 που καταβλήθηκαν από τον ίδιο εργοδότη ανέρχονται σε 18.808,61 ευρώ και δε δικαιολογούν την καταβολή αποζημίωσης ύψους 53.000,00 ευρώ.

Βάσει των διαπιστώσεων αυτών κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αποτύπωση ως αποζημίωσης απόλυσης του ποσού των 53.000,00 ευρώ που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2018 αποσκοπεί σε τεχνητή διευθέτηση μεταξύ της εργοδότης επιχείρησης και του εργαζομένου/προσφεύγοντος, προκειμένου η μεν πρώτη να αποφύγει την καταβολή των αντίστοιχων εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών ο δε δεύτερος να εισπράξει το ποσό χωρίς τη μείωση της παρακράτησης φόρου και των αντίστοιχων ασφαλιστικών εισφορών.

Τα ανωτέρω συμπεράσματα καταγράφηκαν στο υπ' αριθ. Σ.Δ.Ε., το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με τον υπ' αριθ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος. Πριν τη λήξη της προθεσμίας των είκοσι ημερών ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο αλλά δε μετέβαλαν την αρχική του κρίση, με συνέπεια να προχωρήσει στην έκδοση της οριστικής πράξης χωρίς μεταβολή επί του προσωρινού προσδιορισμού.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος ότι το ποσό των 53.000,00 ευρώ αφορά πρόσθετη αμοιβή που υπόκειται σε φορολόγηση και όχι αποζημίωση απόλυσης, αφού κατά ορθή ερμηνεία των σχετικών νομοθετικών διατάξεων υφίσταται δυνατότητα καταβολής αποζημίωσης υψηλότερης από τη νόμιμη που προβλέπεται με το άρθρο 5 του ν.3198/1955 όταν είναι προϊόν συμφωνίας μεταξύ εργαζομένου και επιχείρησης ή εθίμου, όπως εν προκειμένω συνέβη.

2. Η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Σύρου) υιοθέτησε άκριτα τις διαπιστώσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφορικά με την εργοδότη επιχείρηση, χωρίς να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σε σχέση με τον ίδιο, ως όφειλε, με συνέπεια η οικεία έκθεση ελέγχου να πάσχει ειδικής και σαφούς αιτιολογίας.

Με το με αριθμό πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας μετά την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσθέτει τον παρακάτω ισχυρισμό:

1. Ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ΚΦΔ περί τεχνητής διευθέτησης, αφού:

Α) εν προκειμένω δεν υφίσταται τεχνητή, ήτοι μη γνήσια, διευθέτηση που καταστρατηγεί τους κανόνες της εμπορικής και οικονομικής πραγματικότητας αλλά συνήθη πρακτική των εποχιακών επιχειρήσεων οι οποίες, στην προσπάθειά τους να διασφαλίσουν σταθερές επαγγελματικές συνεργασίες και να παγιώσουν το καταρτισμένο προσωπικό τους, καταβάλουν αυξημένες αποζημιώσεις ώστε να δώσουν το κίνητρο στους εργαζόμενους να ανανεώσουν τη συνεργασία τους την επόμενη σεζόν,

Β) δεν απέδειξε ότι η επιδίωξη απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος κατά τις διατάξεις περί τεχνητής διευθέτησης αποδίδεται βάσιμα όχι μόνο στον εργοδότη του, στον οποίο αφορά το Πληροφοριακό Δελτίο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αλλά και στον ίδιο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

[...]

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικείμενου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.

[...]»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» 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) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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:

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 τις διατάξεις του άρθρου 60 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 74 «Ρύθμιση θεμάτων εργασιακών σχέσεων» του ν.3863/2010, όπως ίσχυε την κρίσιμη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

«2. Α. Η απασχόληση με σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου λογίζεται ως απασχόληση δοκιμαστικής περιόδου για τους πρώτους δώδεκα (12) μήνες από την ημέρα ισχύος της και η οποία μπορεί να καταγγελθεί χωρίς προειδοποίηση και χωρίς αποζημίωση απόλυσης, εκτός κι αν άλλο συμφωνήσουν τα μέρη.

[...]

Β. 1. Η καταγγελία σύμβασης εργασίας ιδιωτικού υπαλλήλου με σχέση εργασίας αορίστου χρόνου, διάρκειας πέραν των δώδεκα (12) μηνών, δεν δύναται να πραγματοποιηθεί χωρίς

προηγούμενη έγγραφη προειδοποίηση του εργοδότη, και η οποία θα ισχύει από την επομένη της γνωστοποίησής της προς τον εργαζόμενο με τους εξής όρους:

α) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δώδεκα (12) «συμπληρωμένους» μήνες έως δύο (2) έτη, απαιτείται προειδοποίηση ενός (1) μηνός πριν την απόλυση.

β) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δύο (2) έτη συμπληρωμένα έως πέντε (5) έτη, απαιτείται προειδοποίηση δύο (2) μηνών πριν την απόλυση.

γ) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από πέντε (5) έτη συμπληρωμένα έως δέκα (10) έτη απαιτείται προειδοποίηση τριών (3) μηνών πριν την απόλυση.

δ) Για υπαλλήλους που έχουν υπηρετήσει από δέκα (10) έτη συμπληρωμένα και άνω απαιτείται προειδοποίηση τεσσάρων (4) μηνών πριν την απόλυση.

Εργοδότης που προειδοποιεί εγγράφως τον εργαζόμενο κατά τα ανωτέρω, καταβάλλει στον απολυόμενο το ήμισυ της κατά το επόμενο εδάφιο του παρόντος αποζημίωσης.

Εργοδότης ο οποίος δεν κάνει χρήση της δυνατότητας έγγραφης προειδοποίησης καταβάλλει στον απολυόμενο την αποζημίωση που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις των νόμων 2112/1920 (ΦΕΚ 67 Α) και 3198/1955 (ΦΕΚ 98 Α).

Εργοδότης που προειδοποιεί εγγράφως τον εργαζόμενο κατά τα ανωτέρω, καταβάλλει στον απολυόμενο την αποζημίωση, που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις των νόμων 2112/1920 και 3198/1955 για τα χρόνια εργασίας που έχει συμπληρώσει ο απολυόμενος, σε περίπτωση καταγγελίας κατόπιν προειδοποίησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.2112/1920, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4093/2012, ορίζεται ότι:

«1. Εργοδότης που παραμελεί την υποχρέωση προειδοποίησης για καταγγελία σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου ιδιωτικού υπαλλήλου οφείλει να καταβάλει στον απολυόμενο υπάλληλο αποζημίωση απόλυσης ως κατωτέρω, εκτός αν οφείλεται μεγαλύτερη αποζημίωση βάσει σύμβασης ή εθίμου ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ	
Χρόνος υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη	Ποσό αποζημίωσης
1 έτος συμπλ. έως 4 έτη	2 μηνών
4 έτη συμπλ. έως 6 έτη	3 μηνών
6 έτη συμπλ. έως 8 έτη	4 μηνών
8 έτη συμπλ. έως 10 έτη	5 μηνών
10 έτη συμπλ.	6 μηνών
11 έτη συμπλ.	7 μηνών
12 έτη συμπλ.	8 μηνών
13 έτη συμπλ.	9 μηνών
14 έτη συμπλ.	10 μηνών
15 έτη συμπλ.	11 μηνών
16 έτη συμπλ. και άνω	12 μηνών

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν.3198/1955 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπολογισμός της αποζημιώσεως γίνεται βάσει των τακτικών αποδοχών του τελευταίου μηνός υπό καθεστώς πλήρους απασχολήσεως. Κατά τον υπολογισμόν τούτον προκειμένου περί υπαλλήλου, αι μηνιαίοι αυτού αποδοχαί δεν λαμβάνονται υπ' όψει καθ' ο ποσόν υπερβαίνουν το οκταπλάσιον του ημερομισθίου ανειδικεύτου εργάτου, πολλαπλασιαζόμενον επί τον αριθμό 30.»

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι το ποσό που έλαβε από τον εργοδότη του για το φορολογικό έτος 2018 πλέον του μισθού του, ύψους 53.000,00 ευρώ, αποτελεί αποζημίωση απόλυσης και όχι πρόσθετη αμοιβή (bonus) όπως εσφαλμένα διαπιστώνει ο έλεγχος.

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφορικά με τα εισοδήματα της εργοδότης εταιρίας του προσφεύγοντος (.....) για το φορολογικό έτος 2018, τα πορίσματα του οποίου συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο προς τη Δ.Ο.Υ. Σύρου, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση απέλυσε συνολικά ενενήντα δύο (92) εργαζόμενους αλλά σε δεκαοκτώ (18) από αυτούς κατέβαλε υπέρογκες αποζημιώσεις, παρά το γεγονός ότι λόγω του χρόνου εργασίας τους δεν υπήρχε η νόμιμη υποχρέωση για καταβολή αποζημίωσης.

Επειδή μεταξύ των δεκαοκτώ ως άνω εργαζομένων συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε, σύμφωνα με τη βεβαίωση αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2018, «τακτικές αποδοχές» ακαθάριστες ύψους 18.808,61 ευρώ (φορολογητέες ύψους 15.799,23 ευρώ) και «αποζημίωση απόλυσης» ύψους 53.000,00 ευρώ, για την οποία δεν καταβλήθηκε φόρος ούτε έγινε παρακράτηση.

Επειδή αφενός μεν δεν προκύπτει για την επιχείρηση υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης λόγω της περιορισμένης διάρκειας της εργασιακής σχέσης αφετέρου δε και αν ακόμα είχε τέτοια υποχρέωση δε δικαιολογείται το ύψος της αποζημίωσης από τον μισθό που καταβάλλει στον εργαζόμενο/προσφεύγοντα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν.3863/2010 και του άρθρου 3 του ν.2112/1920, όπως ίσχυαν το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει η δυνατότητα καταβολής υψηλότερης αποζημίωσης από την προβλεπόμενη σε περίπτωση που είτε κάτι τέτοιο έχει συμφωνηθεί από τα δύο μέρη είτε είναι αποτέλεσμα τήρησης εθίμου, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει ή να επικαλείται οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του.

Επειδή περαιτέρω, με τον χαρακτηρισμό του ποσού ύψους 53.000,00 ευρώ ως αποζημίωση, για την οποία μάλιστα δε καταβλήθηκε φόρος αφού δεν ξεπερνά το όριο των 60.000,00 ευρώ που θέτει ο νομοθέτης προκειμένου να υπαχθεί σε φορολογία κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4172/2013, και τη μη συμπερίληψή του στις τακτικές αποδοχές αφενός μεν ο προσφεύγων απέφυγε τον καταλογισμό φόρου για εισοδήματα από μισθωτή εργασία και ταυτόχρονα δεν κατέβαλε τις ασφαλιστικές εισφορές που θα το βάρυναν αν είχε καταβληθεί με τη μορφή μισθού ή πρόσθετης αμοιβής (bonus), αφετέρου η εργοδότης επιχείρηση απέφυγε την καταβολή των ανάλογων εργοδοτικών ασφαλιστικών εισφορών.

Επειδή είναι ενάντια στη συνήθη οικονομική πρακτική των επιχειρήσεων η καταβολή αποζημιώσεων πέραν των νόμιμων που θα έχουν ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, χωρίς να συνδέονται με ταυτόχρονη αύξηση των κερδών μέσα από την ενίσχυση της απόδοσης των εργαζομένων, όπως συμβαίνει με την καταβολή των πρόσθετων αμοιβών (bonus).

Επειδή εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι το ποσό των 53.000,00 ευρώ που εισέπραξε ο προσφεύγων και δηλώθηκε από την εργοδότη επιχείρηση ως αποζημίωση απόλυσης αποτελεί εκ των πραγμάτων πρόσθετη αμοιβή που καταβλήθηκε στα πλαίσια τυπικής ή άτυπης συμφωνίας μεταξύ τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες αφού στοιχειοθετούν τον χαρακτηρισμό ως πρόσθετης αμοιβής (bonus) της φερόμενης ως αποζημίωσης απόλυσης.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε διενέργεια ελέγχου αλλά υιοθέτησε το πόρισμα ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που όμως αφορούσε την εργοδότη επιχείρηση και όχι τον ίδιο.

Επειδή τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από αρμόδιο όργανο, μεταξύ των οποίων και οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται με αυτά (άρθρο 171 ν.2717/1999).

Επειδή, η σύνταξη έκθεσης ελέγχου από το αρμόδιο όργανο που θα αποτελεί το νόμιμο έρεισμα της καταλογιστικής πράξης αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης, το κύρος της οποίας δεν πλήττεται στην περίπτωση που υιοθετήθηκαν τα πορίσματα έτερης ελεγκτικής αρχής.

Επειδή εν προκειμένω από την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφορικά με την εργοδότη επιχείρηση του προσφεύγοντος, την οποία παρέλαβε η Δ.Ο.Υ. Σύρου με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν ένας από τους δεκαοκτώ (18) εργαζόμενους της επιχείρησης που έλαβαν για το φορολογικό έτος 2018 πρόσθετες αμοιβές οι οποίες δηλώθηκαν από την επιχείρηση ως αποζημίωση απόλυσης, κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων.

Επειδή μετά την παραλαβή του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. Σύρου προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σε βάρος του προσφεύγοντος αφού πρώτα εκτίμησε τα διαλαμβανόμενα στην εν λόγω έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και διενήργησε ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να εξακριβώσει το τρόπο με τον οποίο ο προσφεύγων δήλωσε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος τη φερόμενη ως αποζημίωση απόλυσης αλλά και το ύψος των αποδοχών που έλαβε το επίμαχο φορολογικό έτος.

Επειδή κατόπιν ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Σύρου διαπίστωσε ότι στη βεβαίωση αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 είχαν καταχωρηθεί από την εργοδότηρια επιχείρηση τα ποσά των 53.000,00 ευρώ και των 18.808,61 ευρώ, με την περιγραφή «Αποζημίωση Απόλυσης [...]» και «τακτικές αποδοχές» αντίστοιχα, περαιτέρω δε ότι το ποσό της φερόμενης ως αποζημίωσης απόλυσης δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 617 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με συνέπεια να μην καταλογισθεί φόρος.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύρου στηρίχθηκε στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και παράλληλα διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις πριν προβεί στην έκδοση πράξης σε βάρος του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με το υπόμνημά του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η καταβολή τόσο αυξημένων αποζημιώσεων απόλυσης από την εργοδότηρια επιχείρηση δεν αποτελεί τεχνητή διευθέτηση κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ. αλλά εμπίπτει στη συνήθη πρακτική των εποχιακών επιχειρήσεων να δίνουν κίνητρα στον εργαζόμενο να επιστρέψει την επόμενη σεζόν αλλά και αν ακόμη αποτελεί τεχνητή διευθέτηση για την επιχείρηση δεν αποδεικνύεται ότι αποτελεί και για τον ίδιο.

Επειδή το κίνητρο ανανέωσης της συνεργασίας την επόμενη τουριστική περίοδο επιτυγχάνεται εξίσου με την καταβολή πρόσθετης αμοιβής (bonus), με τη μόνη διαφορά ότι το ποσό της αποζημίωσης είναι αφορολόγητο, οπότε ο εργαζόμενος το λαμβάνει στο ακέραιο αποκομίζοντας σημαντικό φορολογικό όφελος, ενώ το ποσό της πρόσθετης αμοιβής υπόκειται σε φορολόγηση ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή δεν είναι συνήθης επιχειρηματική συμπεριφορά η καταβολή υπέρογκων αποζημιώσεων που ξεπερνούν κατά πολύ τα νόμιμα όρια ενώ είναι συνήθης πρακτική να δίνονται πρόσθετες αμοιβές που ανέρχονται σε ποσά πολλαπλάσια των ετήσιων τακτικών αποδοχών, όπως εν προκειμένω συνέβη.

Επειδή η τεχνητή διευθέτηση αφορά τους φορολογούμενους που αποκομίζουν φορολογικά οφέλη από μία συναλλαγή ή συνεννόηση, και εν προκειμένω ο προσφεύγων αποκόμισε φορολογικό όφελος από τη μη καταβολή του φόρου που θα είχε καταβάλει εάν λάμβανε το ίδιο ποσό με τη μορφή μισθού ή πρόσθετης αμοιβής.

Επειδή ο έλεγχος αιτιολογημένα καταλόγισε το ποσό των 53.000,00 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων με τη μορφή αποζημίωσης απόλυσης για το φορολογικό έτος 2018 ως πρόσθετη αμοιβή για την οποία όφειλε να καταβληθεί φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία, δεδομένου ότι το ποσό αυτό δε δικαιολογείται από τη χρονική διάρκεια απασχόλησης και το ύψος των τακτικών αποδοχών του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός που προβάλλει με το υπόμνημά του ο προσφεύγων.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Φόρος εισοδήματος: 21.699,61 ευρώ

Πρόσπιμο άρθρου 58 ΚΦΔ: 10.849,81 ευρώ

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 3.226,19 ευρώ

Σύνολο για καταβολή: 34.445,23 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.