



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23.5.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1735

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/04-03-2014 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στη κατά:

της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 28.377,34 € πλέον προστίμου του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ύψους 14.188,68 €.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων φορολογικού έτους 2018 του ΚΕΜΕΕΠ, βάσει της αρ. εντολής ελέγχου. Η προσφεύγουσα έχει δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών και τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Από τα στοιχεία των καταχωρίσεων στα βιβλία της προσφεύγουσας στους λογαριασμούς, καθώς και τα δεδομένα των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και, που ήταν σε χρήση στα εστιατόρια και (τα οποία λειτουργούσαν στους χώρους της προσφεύγουσας βάσει συμβάσεων εκμετάλλευσης/διαχείρισης με τρίτες εταιρείες) και ήταν καταχωρισμένοι στον ΑΦΜ της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι ποσά φιλοδωρημάτων στο προσωπικό των εν λόγω εστιατορίων:

Εστιατόριο	ΦΗΜ	TIPS
.....		28.089,65
.....		<u>113.796,97</u>
		141.886,62

Η υπό κρίση διαφορά φόρου προέκυψε δεδομένου ότι για τα εν λόγω ποσά, που αποτελούν πρόσθετη αμοιβή, δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 59 και 60 του ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, επικαλούμενη αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 12 και 59 του ΚΦΕ και έλλειψη αιτιολογίας. Η προσφεύγουσα, βάσει συμβάσεων με τρίτες εταιρείες, διαθέτει στις εν λόγω εταιρείες τον χώρο του καταστήματος, και βάσει συμφωνίας η προσφεύγουσα λαμβάνει (μέσω των εγκατεστημένων στα εστιατόρια ΦΗΜ, που της ανήκουν) το σύνολο των εσόδων (συμπεριλαμβανομένων και των φιλοδωρημάτων), αποδίδοντας στις αντισυμβαλλόμενες ένα συμφωνημένο ποσοστό των εσόδων. Το προσωπικό των εστιατορίων ανήκει στις τρίτες εταιρείες που τα εκμεταλλεύονται και όχι στην προσφεύγουσα. Η αμοιβή του προσωπικού των εν λόγω εστιατορίων, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων αμοιβών (φιλοδωρημάτων) αποτελεί αποκλειστική ευθύνη των διαχειριστών των εν λόγω εταιρειών, που αντίστοιχα έχουν την υποχρέωση παρακράτησης φόρου επί αυτών. Η προσφεύγουσα παρείχε στοιχεία στον έλεγχο για το απασχολούμενο από την ίδια προσωπικό στις της δεδομένου ότι ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα στοιχεία

αμιγώς για το απασχολούμενο από την ίδια προσωπικό, και όχι για το προσωπικό των καταστημάτων.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 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 υπο λογισμό 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρο 12 του ν.4172/2013:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013:

«1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή:

α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους, ή υπαλλήλους τους».

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 απόδοσης 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.

3. Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του ν. 4172/2013:

«...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, εν προκειμένω, από τα διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν ποσά φιλοδωρημάτων για τα οποία δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, και αφορούσαν τα εστιατόρια και, που λειτουργούσαν στους χώρους της προσφεύγουσας βάσει συμβάσεων με τις εταιρείες αντίστοιχα οι οποίες είχαν αναλάβει την εκμετάλλευση/διαχείριση των εστιατορίων.

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, από τα στοιχεία των καταχωρίσεων στα βιβλία της προσφεύγουσας, καθώς και τα δεδομένα των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και, που ήταν σε χρήση στα εστιατόρια και και ήταν καταχωρισμένοι στον ΑΦΜ της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι ποσά φιλοδωρημάτων στο προσωπικό των εν λόγω εστιατορίων:

Μήνας / ΦΗΜ			Σύνολο ποσού φιλοδωρημάτων	Φόρος 20% επί πρόσθετων αμοιβών
Μάιος	1.201,45	935,98	2.137,43	427,49
Ιούνιος	41.267,84	3.679,09	44.946,93	8.989,39
Ιούλιος	28.611,30	6.372,97	34.984,27	6.996,85
Αύγουστος	18.819,34	13.810,34	32.629,68	6.525,94
Σεπτέμβριος	12.970,53	2.961,32	15.931,85	3.186,37
Οκτώβριος	4.061,93	329,95	4.391,88	878,38
Νοέμβριος	3.232,90	0,00	3.232,90	646,58
Δεκέμβριος	<u>3.631,68</u>	<u>0,00</u>	<u>3.631,68</u>	<u>726,34</u>
Σύνολο	113.796,97	28.089,65	141.886,62	28.377,34

Για τα εν λόγω ποσά, που αποτελούν πρόσθετη αμοιβή, δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 59 και 60 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, βάσει των συμβάσεων με τις τρίτες εταιρείες που είχαν αναλάβει την εκμετάλλευση/διαχείριση, λάμβανε τα έσοδα των εστιατορίων και εν συνεχεία απέδιδε στις αντισυμβαλλόμενες τρίτες εταιρείες ένα συμφωνημένο ποσοστό των εσόδων των ως άνω ΦΗΜ, και ότι η καταβολή των αποδοχών – και των φιλοδωρημάτων – του προσωπικού των εστιατορίων ήταν ευθύνη των διαχειριστών των τρίτων εταιρειών που είχαν αναλάβει την εκμετάλλευση

Επειδή, όπως προκύπτει από τα δεδομένα των, που ανήκουν στην προσφεύγουσα, και των εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας υφίστανται πρόσθετες αμοιβές φιλοδωρημάτων για τα ως άνω

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και γίνεται δεκτό με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα λάμβανε η ίδια το σύνολο των εσόδων των εστιατορίων στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα υπό κρίση φιλοδωρήματα.

Επειδή, άλλωστε οι ΦΗΜ που ήταν σε χρήση στα εν λόγω εστιατόρια ανήκουν στην προσφεύγουσα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχωρούσε στα βιβλία της τα υπό κρίση φιλοδωρήματα. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα καταχωρούσε στους λογαριασμούς για τα εστιατόρια Εν συνεχεία, τα ποσά των φιλοδωρημάτων αποδίδονταν από το λογαριασμό 38.00 «Ταμείο» σε μετρητά.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, το σύνολο των πληρωμών/εξοφλήσεων τιμολογίων που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα προς αντισυμβαλλόμενες/διαχειρίστριες εταιρίες των εν λόγω εστιατορίων (που αφορούσαν το ποσοστό των εσόδων που βάσει των συμβάσεων απέδιδε η προσφεύγουσα στις αντισυμβαλλόμενες), έλαβαν χώρα μέσω τραπεζικού μέσου. Ωστόσο δεν προκύπτει ότι στα εν λόγω ποσά πληρωμών συμπεριλαμβάνονταν και τα ποσά των φιλοδωρημάτων και ότι αυτά

αποδόθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των αντισυμβαλλομένων/διαχειριστριών εταιρειών.

Επειδή, άλλωστε, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα πρέπει να τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά -τεκμήρια (άρθρο 5 του Ν. 4308/2014),

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η απόδοση των φιλοδωρημάτων προς τους εργαζομένους στο εστιατόριο γινόταν είτε μέσω της αντισυμβαλλόμενης είτε μέσω της εταιρείας(στην οποία είχε αναθέσει τη διαχείριση η αντισυμβαλλόμενη τη διαχείριση), καθώς και ότι η απόδοση των φιλοδωρημάτων προς τους εργαζομένους στο εστιατόριο γινόταν είτε μέσω της αντισυμβαλλόμενης είτε μέσω της εταιρείας (στην οποία είχε αναθέσει τη διαχείριση η αντισυμβαλλόμενη τη διαχείριση). Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία για τους εργαζομένους της στις ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις (όχι για τα υπό κρίση εστιατόρια), ωστόσο κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 οι ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας βρίσκονταν σε ανακαίνιση, ήτοι κατά το έτος αυτό δεν υφίστανται έσοδα από την εκμετάλλευση των ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων ούτε φιλοδωρήματα προς τους εργαζομένους στις εν λόγω εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι με την παρούσα προσφυγή ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της αρ. προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

- Αριθμ. πράξης Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις

	Διαφορά βάσει Ελέγχου /ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	28.377,34 €
Πρόστιμο αρ. 54 ν. 5104/2024	14.188,68 €
Σύνολο για καταβολή	42.566,02 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.