



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

18/05/2015

Αριθμός απόφασης:

2059

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 16/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα το, οδός κατά : α) της υπ' αριθ./14-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011, β) της υπ' αριθ./14-01-2015 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, γ) της υπ' αριθ./14-01-2015 Απόφασης επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, δ) της υπ' αριθ./14-01-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. α) την υπ' αριθ./14-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011, β) την υπ' αριθ./14-01-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, γ) την υπ' αριθ./14-01-2015 Απόφαση επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, δ) την υπ' αριθ./14-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14/01/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 18-05-2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 16/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ ποσού 2.440,11 €, πλέον 2.928,13 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

β) Με την υπ' αρ...../2015 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ χρήσης 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 900,00€ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 20 του ΠΔ186/92 (ΚΒΣ).

γ) Με την υπ' αρ./2015 Απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ χρήσης 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.669,21€ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.2238/94.

δ) Με την υπ' αρ./2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 144.527,77€ πλέον 130.074,99€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν τακτικού ελέγχου συνεπεία της με αρ./27-05-2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Έλλειψη ουσιωδών στοιχείων των προσβαλλόμενων πράξεων και της έκθεσης τακτικού ελέγχου εισοδήματος.
- Αναφορικά με τον προσδιορισμό της επιβλητέας προσαύξησης να εφαρμοστεί η ευμενέστερη κύρωση με τη μορφή τόκου.
- Εσφαλμένη προσαύξηση των καθαρών φορολογητέων κερδών με τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος
- Το ποσοστό αμοιβής που καταβάλλει η προσφεύγουσα είναι εντός των ορίων και σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων και δεν τίθεται θέμα αναμορφώσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές.
- Σε περίπτωση που εσφαλμένα θεωρηθεί ότι συντρέχει λόγος αναμόρφωσης αυτή θα πρέπει να πραγματοποιηθεί βάσει του 3^{ου} τεταρτημορίου και όχι βάσει της διαμέσου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 ν.2238/94, «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου». Όπως ορίζεται στο άρθρο 16 ν.2690/99 «η διοικητική πράξη είναι

έγγραφο, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμοδίου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται επίσης η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμοδίου για την εξέταση της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το πρωτότυπο δημόσιο έγγραφο απαιτείται να φέρει επί ποινή ακυρότητας υπογραφή. Τα αντίγραφα αυτού με οποιοδήποτε τρόπο και αν παρήχθησαν (χειρόγραφα, δια γραφομηχανής δια εντύπου, δια τηλετυπία, δια φωτοτυπίας) στερούνται αποδεικτικής δύναμης. Αποδεικτική δύναμη αποκτούν μόνον εάν είναι κυρωμένα ή αντιπεφωνυμένα, δηλαδή εάν η ακρίβεια ή πιστότης εν σχέση προς το πρωτότυπο βεβαιούται από τον αρμόδιο προς τούτο υπάλληλο. Αυτονόητο είναι λοιπόν ότι το αντίγραφο, δεν φέρει την υπογραφή του οργάνου που υπέγραψε το πρωτότυπο, αλλά θα πρέπει σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις να είναι επικυρωμένο. Εν προκειμένω τόσο η οικεία έκθεση ελέγχου όσο και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φέρει νομίμως την ένδειξη «ακριβές αντίγραφο» και βεβαιούται από τον αρμόδιο υπάλληλο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Μεταβατικές Διατάξεις παρ.17 του Ν 4174/2013 « Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1/1/2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31/12/2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν 2523/1997 , όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας », ορθά υπολόγισε ο έλεγχος τον πρόσθετο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του ν.2238/94 : «1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:

α) η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές»,

β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική,

(...)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1028/2006 : «1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ή έχει αποφανθεί η Διοίκηση ότι εκπέττουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.

2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ
ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ
ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

(...)

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

2. Το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους και κατά ανώτατο όριο τα 6 (έξι) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες».

Επειδή η ΠΟΛ 1016/2005 αναφέρει ρητά: « Με τις νέες διατάξεις κατονομάζονται ρητά οι παροχές οι οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και οι οποίες είναι οι εξής:

- η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν στους εργαζομένους για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρούνται και δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζομένους και για ποσό μέχρι έξι (6) ευρώ η κάθε μία διατακτική».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056/2007 : « Οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ.1017618/10261/B0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006 (ΦΕΚ-Β 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στη χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά)».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (το με αρ. πρωτ. 1039108/743/A0012/13.4.05 έγγραφο), σκοπός της εξαίρεσης από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του ν.223894 των διατακτικών τροφής μέχρι έξι (6) ευρώ η κάθε διατακτική είναι η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της τροφής που χορηγείται από τον εργοδότη στους εργαζομένους κατά τη διάρκεια του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου, διότι η παροχή αυτή συμβάλλει στην αύξηση της παραγωγικότητας και στη βελτίωση των συνθηκών εργασίας και ο χρόνος έκδοσης αυτών είναι φορολογικά αδιάφορος εφόσον πληρούνται οι αναφερόμενες προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, κατά τρόπο ώστε να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης της.

Επειδή μόνη η αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι οι παρασχεθείσες στο προσωπικό της προσφεύγουσας διατακτικές, δεν αφορούν το κόστος της τροφής που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους αλλά δωροεπιταγές από συμβεβλημένα καταστήματα δεν είναι ικανή να στοιχειοθετήσει την υπό κρίση λογιστική διαφορά καθόσον στην από 14/01/2015 έκθεση τακτικού ελέγχου δεν γίνεται αναφορά στο χρόνο εξαργύρωσης των διατακτικών από τους εργαζομένους της προσφεύγουσας και δη αν είναι πέραν του ωραρίου εργασίας.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία ο λόγος για τον οποίο ποσό ύψους 68.880,00€ για το έτος 2010 του λογαριασμού 60.02.00.0000 «ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΥΛΙΚΕΙΟΥ» προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας στη χρήση 2010.

Επειδή ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους λόγους, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/01/2015 έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 16/02/2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ως προς το ποσό των 66.880,00€ που αφορά σε διατακτικές τροφής που παρείχε η προσφεύγουσα στο προσωπικό της κατά τη χρήση 2010 και το οποίο θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος, λόγω μη επαρκούς αιτιολογίας.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	1.699.141,46
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	602.199,05
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	2.301.340,51
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	66.880,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	2.234.460,51

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	128.476,57
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (90%)	115.628,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	244.105,48

Β) ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Διαφορά χαρτοσήμου & ΟΓΑ	2.440,11
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	2.928,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.368,24

Γ) Πρόστιμο άρθρου 20 παρ. 1 Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) : 900,00

Δ) Πρόστιμο άρθρου 39 ν.2238/94 : 1.669,21

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).