



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 09-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4186

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 11/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο Μαρούσι Αττικής, επί, και έχει ως αντικείμενο εργασιών, κατά της υπ' αριθμ. /06.06.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 με την οποία καταλογίστηκε και η προσβαλλόμενη μείωση μεταφερόμενων ζημιών κατά 558.000,00€, καθώς και την συμπροσβαλλόμενη σχετική από 06.06.2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, άρθρων 23 έως και 25 και 66 Ν. 4174/13 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π
5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και της σχετικής από 06.06.2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, άρθρων 23 έως και 25 και 66 Ν.4174/13 του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από 11/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 13-06-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η αμφισβητούμενη μείωση μεταφερόμενης ζημίας κατά 558.000,00€ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 προέκυψε διότι η ελεγχόμενη είχε συμπεριλάβει στον Λογαριασμό 8100111000 ΕΡΓΟΔ.ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΙΝΗΤΡΩΝ ΕΘ. ΕΞΟΔΩΝ το ποσό των 1.116.000,00€.

Σύμφωνα με τον έλεγχο στο λογαριασμό αυτό καταχωρήθηκε το συνολικό κόστος (δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών εργοδότη και εργαζομένων και τα ποσά των χορηγούμενων συντάξεων) του προγράμματος εθελουσίας εξόδου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου του Ν. /2005.

Από το υπόλοιπο του λογαριασμού ένα μέρος αυτού ύψους 558.000,00€ έχει συμπεριληφθεί ως μη σημαντικό θέμα στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της χρήσης 2014.

Από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κρίθηκε ότι στα «έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού» που αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει της σχετικής διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α Ν. 2238/94 δεν συμπεριλαμβάνονται οι κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων των εργαζομένων.». Ειδικότερα κρίθηκε ότι οι κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο βαρύνουν το μισθωτό (προσωπική εισφορά) και εκπίπτουν από το ακαθάριστο

εισόδημα του μισθωτού προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό εισόδημα αυτού από μισθωτές υπηρεσίες προς φορολόγηση. (Σχετικές διατάξεις: άρθρο 8 παρ. 1β και άρθρο 47 παρ. 1β του Ν. 2238/94). Άλλωστε στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία συναντάμε παροχές στο προσωπικό (π.χ. ασφάλιστρα, ενοίκια, δαπάνες επιμόρφωσης, χρηματικά βραβεία, κινητή τηλεφωνία, ενδυμασία κλπ) οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή αναγνωρίζονται μερικώς ή υπό προϋποθέσεις έστω και αν βαρύνουν την επιχείρηση. Η πρόβλεψη της διάταξης του άρθρου του Ν./05 για επιβάρυνση με το σύνολο των εισφορών εργοδότη και εργαζόμενου για αναγνώριση πλασματικού χρόνου ασφάλισης δεν συνεπάγεται και την έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/94). Εξάλλου ο νομοθέτης αν ήθελε διαφορετική μεταχείριση θα πρόσθετε ρητή διάταξη στο άρθρο του Ν./05 για φορολογική έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του συνολικού κόστους της εθελούσιας εξόδου, κατά παρέκκλιση των φορολογικών διατάξεων. Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4218/10.12.2013 με τις οποίες προστέθηκε, μεταξύ των άλλων και περίπτωση η' στην παράγραφο 14 του άρθρου 26 του Ν.4075/2012 (αφορά ασφαλισμένους που θα συμμετέχουν από 14.11.2013 και εφεξής σε προγράμματα εθελουσίας εξόδου) ορίζεται ρητά «ότι το κόστος των εισφορών αυτών εκπίπτει ως επιχειρηματική δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους του εργοδότη από επιχειρηματική δραστηριότητα» στοιχείο το οποίο εκλείπει από τις προηγούμενες διατάξεις περί εθελουσίας αποχώρησης προσωπικού για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων ύψους 558.000,00€ που αφορά δαπάνη ασφαλιστικών εισφορών των εργαζομένων βάσει του προγράμματος εθελουσίας εξόδου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου... του Ν./2005 και αφορά εθελούσιες εξόδους πριν την 14.11.2013 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν προσαυξάνουν την μεταφερόμενη ζημία της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014.

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

1. σελ. 5 « ... Εσφαλμένη εφαρμογή του Ν. 2238/1994 αντί του ισχύοντος Ν. 4172/2013.

Ο Έλεγχος, έχει εσφαλμένα διενεργηθεί επί τη βάση του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) αντί του ισχύοντος κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (01.01.2014-31.12.2014) και εφαρμοζόμενου εν προκειμένω, Ν. 4172/2013.»

2. σελ. 6 «...Έκπτωση της συνολικής δαπάνης του προγράμματος εθελουσίας εξόδου κατά τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013 – Οι εισφορές εργαζομένου ως

εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη και εμπίπτουν στην έννοια των ασφαλιστικών εισφορών.»

3. σελ.8 «...Επικουρικά: Έκπτωση των υπό κρίση δαπανών και επί τη βάσει του προϋσχύοντος Κ.Φ.Ε., κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 15 και της παρ. 1 περιπτ. α' υποπερίπτωση αα' και εε' του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.»

4. σελ. 11 «...Ad hoc ατομική λύση επί των εθελούσιων συνταξιοδοτήσεων της- Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.»

5. σελ. 12 «... Ως προς τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 4 του Ν. 4218/2013».

Επί των ισχυρισμών

Επειδή, στο άρθρο 72 του Ν. 4172/2013 (πρώην 66) υπό τον τίτλο «*Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος*» προβλέπεται ότι «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 24, 25, 28 ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής».

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 υπό τον τίτλο «*Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες*» προβλέπεται ότι «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.](#) , οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα

δικαιολογητικά.»

Επειδή στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 υπό τον τίτλο «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», προβλέπεται ότι « Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.: 1113/ Αθήνα, 2 Ιουνίου 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν . 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)», διευκρινίστηκε ότι «....`Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1.γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου του ν...../2005 με θέμα «Εθελούσια αποχώρηση προσωπικού» προβλέφθηκε μεταξύ άλλων ότι «...4. α) Η δαπάνη που θα προκύψει για κάθε αναγνώριση πλασματικού χρόνου ασφάλισης για το σύνολο των εισφορών εργαζομένων και εργοδότη, καθώς και το αντίστοιχο ποσό που θα προκύπτει από τις συντάξεις που θα χορηγήσει το βαρύνουν τον και το Ελληνικό Δημόσιο....»

Εν προκειμένω, βάσει των διατάξεων των συνδυασμένων άρθρων 72 παρ. 1, 22, 23 του ν.4172/2013, του άρθρου 23 της ΠΟΛ.: 1113/ Αθήνα, 2 Ιουνίου 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και της παρ. 4 του άρθρου του ν...../2005 προκύπτει ότι η υπό κρίση καταβληθείσα τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 ασφαλιστική δαπάνη των 558.000,00€ που προέκυψε εκ του προγράμματος εθελουσίας εξόδου της ανωνύμου εταιρείας κρίνεται ως εκπεστέα ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και όχι με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόστηκαν από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και αφορούν περιόδους έως 31-12-2013.

Κατά συνέπεια η κρίση της ίδιας ελέγχουσας Υπηρεσίας ότι το ποσό των 558.000,00€ αποτελεί μη εκπεστέα δαπάνη βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του

ν.2238/1994 είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και πρέπει να ακυρωθεί, καθώς η αιτιολογημένη κρίση πρέπει να στηριχθεί στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 που για φορολογικές περιόδους μετά την 1-1-2014 εφαρμόζονται.

Επειδή γενομένου δεκτού του ανωτέρω ισχυρισμού, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπολοίπων λόγων της προσφυγής.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η από 11/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας υπό την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης. Τα μη προσβαλλόμενα ποσά (διαφορές παρακρατουμένων φόρων κλπ) δεν επηρεάζονται από την παρούσα απόφαση.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Για τη φορολογική περίοδο 01-01/31-12-2014

Ζημία δήλωσης 107.261.226,21 ευρώ, πιστωτικό φόρου δήλωσης 2.630.296,48 ευρώ.

Ζημία ελέγχου 106.703.226,21 ευρώ, πιστωτικό φόρου ελέγχου 2.560.137,39 ευρώ.

Ζημία Δ.Ε.Δ. 107.261.226,21 ευρώ, πιστωτικό φόρου Δ.Ε.Δ. 2.560.137,39 ευρώ.

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).