



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 28/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2744

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα ΒΟΛΟΥ κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008 και β) την υπ' αριθμ. Οριστική

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008, των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 73.460,41 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 88.152,49 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 6.015,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 7.218,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45, 57 και 59 του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας και αυτού που είχε δηλώσει με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση του οικονομικού έτους 2008. Πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ποσού 210.656,48 €, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστική Διαφορά
1	60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	30.715,37

2	61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	15.500,00
3	62	Παροχές τρίτων	32.726,06
4	63	Φόροι – Τέλη	13.797,21
5	64	Διάφορα Έξοδα	15.353,55
6	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	127.538,78
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ			235.630,97
Μείον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές			(24.974,49)
ΤΕΛΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ			210.656,48

Προστέθηκε επίσης στα κέρδη της χρήσης 2008 ποσό 93.664,11 €, το οποίο αφορά υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων που κεφαλαιοποιήθηκε στις 15/11/2015. Η προσφεύγουσα εταιρεία στις 31/10/2007 προέβη σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου (ποσού 362.000 €) πριν περάσει πενταετία από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και συνεπώς, σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου, η εν λόγω υπεραξία δε θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου μείωσης του κεφαλαίου της.

Από το σύνολο των καταλογισθέντων λογιστικών διαφορών η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλει τις κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008	ΠΟΣΟ
Λογαριασμός 60.02.02.000 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου και εστιατορίου	30.075,00
Λογαριασμός 62.04.03.100 Ενοίκια ΕΙΧ αυτοκινήτων πάνω από 1600 κ.ε.	14.259,95
Λογαριασμός 66.02.00.000 Αποσβέσεις Μηχανημάτων	64.694,60
Λογαριασμός 66.05.12.000 Αποσβέσεις Εξόδων λοιπών ερευνών	59.780,81
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	168.810,36
ΠΛΕΟΝ Μείωση κεφαλαίου από κεφαλαιοποίηση αναπροσαρμογής υπεραξίας ακινήτων	93.664,11
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	262.474,47

και ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, των παραπάνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

A. Επί των λογιστικών διαφορών

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 60.02.02.000 «Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου και εστιατορίου»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 30.075,00 € για τη χρήση 2008, καθώς, ενώ το ποσό αυτό αφορά πρόσθετη αμοιβή στους εργαζομένους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του ν.2238/1994, δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές (άρθρο 31 παρ. 1α του ν. 2238/1994). Σύμφωνα με τον έλεγχο οι αμοιβές αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν εμπίπτουν στην εξαίρεση του άρθρου 45 παρ. 1β, επειδή οι σχετικές διατακτικές δεν αφορούν αποκλειστικά και μόνο είδη τροφής και τα είδη αυτά δεν καταναλώνονται στη διάρκεια του ωραρίου εργασίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η παροχή των εν λόγω διατακτικών δε συνιστά πρόσθετη αμοιβή, καθότι πρόκειται για διατακτικές τροφής έως έξι (6) ευρώ την ημέρα και ανά εργαζόμενο για την αγορά τροφής. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι κρινόμενες διατακτικές αφορούσαν προμήθεια τροφής, αναψυκτικών, νερού και γάλατος από τους εργαζομένους και η κατανάλωση των ανωτέρω γινόταν εντός του ωραρίου εργασίας τους, καθώς και ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε το αντίθετο. Συνεπώς νομίμως καταχώρησε το εκδοθέν τιμολόγιο με την εν λόγω αιτιολογία ως εκπιπτόμενη δαπάνη και νομίμως δε θεώρησε τη δαπάνη αυτή ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«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)

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

γ)»

Επειδή στο αριθμ. πρωτ. 1093102/1730/A0012/18.10.2005 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 παρ.3 του ν.3296/2004, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει, μεταξύ άλλων, και από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή σε χρήμα

είτε σε είδος. Όπως περαιτέρω ορίζεται, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνεται και η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζομένους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική.

2. Περαιτέρω, με το αρ. 1039108/743/A0012/2005 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, ότι δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αξία μιας διατακτικής τροφής μέχρι 6 ευρώ ανά εργαζόμενο για κάθε εργάσιμη ημέρα και ότι ο χρόνος έκδοσης αυτών (μέρα, μήνας, έτος) είναι από φορολογική άποψη αδιάφορος.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζόμενους λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσής τους και η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών που για κάθε δικαιούχο δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος είναι μέχρι 132 ευρώ ανά μήνα (22 εργάσιμες ημέρες Χ 6 ευρώ ανά διατακτική).»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1028/17.2.2006 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 στην ΠΟΛ. 1056/23.2.2007 «Συμπλήρωση της αριθμ. 1003821/ 10037/B0012/ ΠΟΛ1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων», ορίζεται:

«Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. 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 στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά).»

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.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατέβαλε στο προσωπικό της διατακτικές, τις οποίες είχε εκδώσει για λογαριασμό της η επιχείρηση, ΑΦΜ, και οι οποίες μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σε πολυκαταστήματα (supermarket) και σε ένα δίκτυο συμβεβλημένων καταστημάτων σε όλη την Ελλάδα (εστιατόρια, ταβέρνες, καφετέριες κτλ.). Η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών που αντιστοιχεί σε κάθε δικαιούχο σε ετήσια βάση είναι μικρότερη από τον περιορισμό που θέτει η διάταξη της παρ. 1β του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 για την εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου (6 ευρώ ανά ημέρα και ανά εργαζόμενο), ενώ ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι αυτές δε χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ειδών διατροφής (φαγητό, γάλα, νερό, αναψυκτικά κτλ) που

καταναλώθηκαν κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας. Κατά συνέπεια, η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ύψους 30.075,00 €, γίνεται αποδεκτή.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 66.02.00.000 «Αποσβέσεις μηχανημάτων»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 64.694,60 για τη χρήση 2008, το οποίο αφορά αποσβέσεις παγίου. Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα αγόρασε στις 22/09/2000 το πάγιο «ΜΗΧΑΝΗ SINGULUS REPLICATION CD», καθαρής αξίας 431.297,13 €, ως μέρος επένδυσής της που είχε ενταχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 2601/1998, το οποίο καταχώρησε στο λογαριασμό 12.00.00.000 «Μηχανήματα» και ξεκίνησε να αποσβένει το Νοέμβριο του 2001. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις αποσβέσεις του εν λόγω μηχανήματος για τη χρήση 01/07/2007-31/06/2008 με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά για το χρόνο έναρξης λειτουργίας του μηχανήματος (π.χ. δελτία συντήρησης κτλ) και συνεπώς δέχτηκε ως πραγματική ημερομηνία έναρξης λειτουργίας αυτή που αναγράφεται στο μητρώο παγίων της προσφεύγουσας, δηλαδή την 22/9/2000 (ημερομηνία αγοράς του παγίου). Δεδομένου ότι η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα από τα Π.Δ. 100/1998 και 299/2003 είναι υποχρεωτική, το συγκεκριμένο πάγιο με συντελεστή απόσβεσης 15% έπρεπε να έχει αποσβεστεί μέχρι τη χρήση 1/7/06-30/06/07 και η προσφεύγουσα έχει χάσει το δικαίωμα να διενεργήσει στην ελεγχόμενη χρήση τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει στις προηγούμενες χρήσεις και δεν διενέργησε (άρθρο 1 παρ. 2 ΠΟΛ 1022/2003).

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το κατά το νόμο (άρθρο 1 παρ. 3 του Π.Δ. 299/2003, άρθρο 31 του ν. 2238/1994) χρονικό σημείο έναρξης της απόσβεσης είναι ο μήνας κατά τον οποίο αρχίζει η χρήση του στοιχείου. Στην προκειμένη περίπτωση, το μηχάνημα «ΜΗΧΑΝΗ SINGULUS REPLICATION CD» δεν τέθηκε σε λειτουργία άμεσα λόγω του πραγματικού χρόνου που απαιτείται για τη συναρμολόγηση, τη ρύθμιση και τη δοκιμαστική λειτουργία του εν γένει, καθώς πρόκειται για μηχάνημα του οποίου η χρήση είναι πολύπλοκη, ως εκ τούτου διήλθε σημαντικό χρονικό διάστημα από την ημερομηνία απόκτησής του έως και την ημερομηνία έναρξης της παραγωγικής χρήσης του. Επομένως η κρίση του ελέγχου ότι οι αποσβέσεις του εν λόγω μηχανήματος είχαν ως αφετηρία την ημερομηνία απόκτησης είναι λανθασμένη και αυθαίρετη.

Επειδή στο άρθρο 1 παρ. 3 του Π. Δ. 299/2003 ορίζεται:

«3. Τα ποσοστά αποσβέσεων που ορίζονται με το παρόν αφορούν ετήσια απόσβεση. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, η προσφεύγουσα αγόρασε και καταχώρησε στο μητρώο παγίων της με ημερομηνία ένταξης την

22/09/2000 το μηχάνημα «ΜΗΧΑΝΗ SINGULUS REPLICATION CD», καθαρής αξίας 431.297,13 €, επί της οποίας ξεκίνησε τη διενέργεια αποσβέσεων το Νοέμβριο του 2001.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας από το ΠΕΚ Λάρισας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005 και τα αποτελέσματα κατέστησαν οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς, και η πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς είναι αμετάκλητη, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 70 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν αναφέρει αν ο τακτικός φορολογικός έλεγχος της χρήσης 2007 ή προηγούμενοι τακτικοί έλεγχοι αμφισβήτησαν το δικαίωμα της προσφεύγουσας να ξεκινήσει την απόσβεση του μηχανήματος το Νοέμβριο του 2001 και αν όρισαν ως ημερομηνία έναρξης των αποσβέσεων το Σεπτέμβριο του 2000.

Επειδή, αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση όσων απετέλεσαν αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (πρβλ ΣτΕ 1392/1993) και απαγορεύεται η επανεκτίμηση όσων στοιχείων υπήρχαν κατά τον αρχικό έλεγχο (ΣτΕ 2703/1997, 1303-4/1999), η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ύψους 64.694,60 €, γίνεται αποδεκτή.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 66.05.12.000 «Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 59.780,81 € για τη χρήση 2008, το οποίο αφορά αποσβέσεις του παγίου «ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ», όπως συγκεκριμένα αναλύεται στα κάτωθι:

ΠΑΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/07/2007-30/06/2008
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 00-01	58.179,70	3.735,65
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 02-03	49.695,82	9.939,16
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 03-04	57.640,00	11.528,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 04-05	26.790,00	5.358,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 05-06	71.100,00	14.220,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 06-07	75.000,00	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		59.780,81

Τα παραπάνω έξοδα απορρέουν από συμβάσεις μίσθωσης ανεξάρτητων υπηρεσιών με τον, ΑΦΜ, για παροχή υπηρεσιών για τη λειτουργία της εταιρείας, όπως αναγράφεται στις εκδοθείσες Α.Π.Υ. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις δαπάνες αυτές ως επιστημονικής έρευνας και τεχνολογικής έρευνας σύμφωνα με την απόφαση 12962/ΠΟΛ. 2029/3-11-1987 του Υπουργείου Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας και Οικονομικών, αλλά ως αμοιβή του διευθύνοντος συμβούλου για την καθημερινή και εύρυθμη λειτουργία του εργοστασίου που ως έξοδο, έπρεπε να

έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ολόκληρο το ποσό εντός της χρήσης και να μη μεταφέρεται με αναπόσβεστη αξία και στις επόμενες χρήσεις. Με βάση τα ανωτέρω, καταλόγισε τις αποσβέσεις των εξόδων ερευνών και ανάπτυξης προηγούμενων χρήσεων ως λογιστική διαφορά.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο διευθύνων σύμβουλος, Ευριπίδης, ήταν ο μοναδικός μηχανολόγος μηχανικός που προσέφερε υπηρεσίες στην επιχείρηση με κύριο αντικείμενο ασχολίας, όπως αναφέρεται και στη μεταξύ τους υπογραφείσα σύμβαση, το σχεδιασμό των lay out των μηχανημάτων και της παραγωγής γενικότερα, την ανάπτυξη συστημάτων ποιοτικού ελέγχου της παραγωγής, την ανάπτυξη νέων προϊόντων, τη βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας κτλ. Τα αποτελέσματα όλων αυτών των υπηρεσιών είναι διαχρονικά, αποτελούν πηγή πληροφοριών για το μέλλον και σε καμία περίπτωση δεν αφορούν μία μόνο χρήση, επομένως επιβάλλεται να οδηγούνται οι δαπάνες των υπηρεσιών αυτών σε λογαριασμούς άυλων παγίων στοιχείων και να βαρύνουν τα αποτελέσματα περισσότερων χρήσεων μέσω των αποσβέσεων, όπως εξάλλου αναφέρεται και στην ΠΟΛ. 1028/2006.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας από το ΠΕΚ Λάρισας σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005 και τα αποτελέσματα κατέστησαν οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς, και η πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς είναι αμετάκλητη, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 70 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν αναφέρει αν ο τακτικός φορολογικός έλεγχος της χρήσης 2007 ή προηγούμενοι τακτικοί έλεγχοι αμφισβήτησαν το δικαίωμα της προσφεύγουσας να παγιοποιήσει τις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή, αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση όσων απετέλεσαν αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (πρβλ ΣτΕ 1392/1993) και απαγορεύεται η επανεκτίμηση όσων στοιχείων υπήρχαν κατά τον αρχικό έλεγχο (ΣτΕ 2703/1997, 1303-4/1999).

Επειδή στο άρθρο-Κεφάλαιο 2.2. του Π.Δ. 1123/1980 ορίζονται:

«2.2.110 Λογαριασμός 16 'Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως'

.....

II. Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

.....

14. Στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

.....

23. Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1122/19.11.2003 με θέμα 'Κοινοποίηση του π.δ/τος 299/2003, Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης (Φ.Ε.Κ. Α' 255/4.11.2003) και παροχή οδηγιών για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του' αναφέρεται:

«II. ΕΙΔΙΚΑ Μετά από τα παραπάνω παρέχουμε τις ακόλουθες κατ' άρθρο οδηγίες, εφόσον και στο βαθμό που κρίνεται αναγκαίο, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινοποιούμενου π.δ/τος:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1

.....

2. Με το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 1 ορίζεται ότι η διενέργεια αποσβέσεων κάθε έτος για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με τους θεσπισμένους συντελεστές είναι υποχρεωτική. Επομένως ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών οι αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να διενεργούνται, και μάλιστα με τους συντελεστές που έχουν θεσπιστεί για το σκοπό αυτό, και να βαρύνουν τα αποτελέσματα κάθε διαχειριστικής χρήσης. Σε αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενέργησε.»

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, τα πάγια «ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 00-01» και «ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 02-03», αποσβένονται μέσα σε μια πενταετία με συντελεστή απόσβεσης 20%, θα έπρεπε να έχουν ήδη αποσβεστεί στο σύνολό τους μέχρι τη χρήση 01/07/2007-30/06/2008. Συνεπώς η κρίνόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ύψους 59.780,81 €, γίνεται μερικώς αποδεκτή και το ποσό των αποσβέσεων που αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τη χρήση 2008, σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου παγίων της εταιρείας, προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΠΑΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 01/07/2007-30/06/2008
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 03-04	57.640,00	11.528,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 04-05	26.790,00	5.358,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 05-06	71.100,00	14.220,00
ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΧΡΗΣΗ 06-07	75.000,00	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		46.106,00

4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ/σμού 62.04.03.100 «Ενοίκια ΕΙΧ αυτοκινήτων πάνω από 1600 κ.ε.»

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 14.259,95 € για τη χρήση 2008, το οποίο αφορά δαπάνη για ενοίκιο του με αριθμό

κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου μάρκας LEXUS RX 400 H BOULEVART 3.311 c.c., καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η δαπάνη αυτή είναι μη παραγωγική, δηλαδή δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης και δε συντελεί στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, και ως εκ τούτου είναι μη εκπεστέα από τα οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης (άρθρο 31 του ν.2238/1994).

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου ως προς την παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης είναι μη νόμιμη, καθώς τηρούνται όλες οι γενικές αρχές για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης (η δαπάνη έχει επαγγελματικό χαρακτήρα, είναι πραγματική, είναι δεδουλευμένη, αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης, τηρούνται τα αποδεικτικά στοιχεία καταβολής της, η δαπάνη προβλέπεται από τη σχετική νομοθεσία κτλ.). Επιπλέον μια δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά προς το συμφέρον της επιχείρησης και συντελεί στην ανάπτυξη των εργασιών της ανεξάρτητα από το οικονομικό αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε. Η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης την ΠΟΛ. 1056/2007, σύμφωνα με την οποία η συγκεκριμένη δαπάνη περιλαμβάνεται στο παράρτημα των εκπιπτόμενων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά ποσοστό 100%.

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1142/24.4.1997 διευκρινίστηκε ότι ο περιορισμός της δαπάνης των μισθωμάτων αυτοκινήτων αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και ότι δεν ισχύει για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που μισθώνουν οι επιχειρήσεις από επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και συγκεκριμένα στο άρθρο 14 παρ. 2 της εν λόγω εγκυκλίου αναφέρεται:

«2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Με τις νέες διατάξεις τροποποιήθηκαν τα ποσά των δαπανών συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων, των επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. που μπορούν οι επιχειρήσεις να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, ανεξάρτητα αν τα αυτοκίνητα αυτά είναι δικά τους ή είναι μισθωμένα από τρίτους. Τα νέα ποσοστά είναι τα εξής: Για αυτοκίνητα μέχρι 1.400 κ.ε. αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό 60% των προαναφερθεισών δαπανών και για αυτοκίνητα μεγαλύτερου των 1.400 κ.ε. κυβισμού, ποσοστό 25%. Στα πιο πάνω ποσά συμπεριλαμβάνονται κατά ρητή διατύπωση του νόμου και τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (εταιρίες leasing). Λόγω της γενικής διατύπωσης των διατάξεων, ο περιορισμός των μισθωμάτων στα πιο πάνω ποσοστά αφορά και τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. που μισθώνονται από αλλοδαπή εταιρία leasing. Αντίθετα, ο πιο πάνω περιορισμός των δαπανών αυτοκινήτων δεν αφορά τα μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. που καταβάλλονται σε λοιπές επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης και μόνο. Επομένως, τα μισθώματα που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων εκτός LEASING, για μισθώσεις επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., ανεξάρτητα του χρόνου μίσθωσης αυτών και με την προϋπόθεση ότι τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για

τις ανάγκες της επιχείρησης, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, όπως αυτό ίσχυε και πριν την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού.....»

Επειδή το ίδιο αναφέρεται και στις μεταγενέστερες ερμηνευτικές εγκυκλίου ΠΟΛ. 1016/7.2.2005 και ΠΟΛ.1056/23.2.2007: «Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικιάσεως αυτοκινήτων (εκτός leasing), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες αυτές έχουν αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα στο σύνολό τους.»

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.

Επειδή, εν προκειμένω, τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Τ.Π.Υ.	ΧΡΕΩΣΗ
8/10/2007	102554	6.643,95
1/11/2007	102972	952,00
4/12/2007	104925	952,00
2/1/2008	106651	952,00
1/2/2008	108056	952,00
3/3/2008	109338	952,00
21/4/2008	110603	952,00
9/5/2008	111879	952,00
5/6/2008	113057	952,00
ΣΥΝΟΛΟ		14.259,95

αφορούν μισθώματα που καταβλήθηκαν στη χρήση 2008 στην επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων και ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε για ποιο λόγο η δαπάνη του αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας είναι μη παραγωγική, δεν έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης και δεν συνετέλεσε στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος. Ορθώς η προσφεύγουσα αφαίρεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης τη δαπάνη για το ενοίκιό του, ποσού 14.259,95 €, και συνεπώς η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική, γίνεται αποδεκτή.

Β. Επί της φορολόγησης ποσού 93.664,14 € που αφορά υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτω

Ο έλεγχος προσέθεσε στα κέρδη της χρήσης 2008 ποσό 93.664,11 €, το οποίο αφορά υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων που κεφαλαιοποιήθηκε στις 15/11/2015 με έκδοση 3.122 νέων μετοχών. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία στις 31/10/2007 προέβη σε μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου (ποσού 362.000 €) πριν περάσει πενταετία από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της στην οποία είχε προβεί, και συνεπώς, ο έλεγχος δε θεώρησε την εν λόγω υπεραξία φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και τη φορολόγησε

με τις διατάξεις που ίσχυαν στη φορολογία εισοδήματος, προσθέτοντας αυτή στα κέρδη της χρήσης 2008, του χρόνου δηλαδή μείωσης του κεφαλαίου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιήθηκε με μείωση του αριθμού των μετοχών, που εξακολούθησαν να υφίστανται και μετά τη μείωση του κεφαλαίου, αλλά με μείωση της ονομαστικής τους αξίας από 25 € σε 20 €. Συνεπώς η αναλογούσα μείωση της αξίας του κεφαλαίου που προέρχεται από την υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της είναι $3.122 * (25-20) = 15.610$ € και όχι το σύνολο της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας 93.664,11 €, διότι σε καμία περίπτωση αυτή δε διανεμήθηκε μέσω της μείωσης του κεφαλαίου.

Επειδή με απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων της εταιρείας την 31/10/2007 αποφασίστηκε η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 362.000,00 ευρώ με μείωση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής από είκοσι πέντε (25) ευρώ σε είκοσι (20) ευρώ, η οποία πραγματοποιήθηκε με επιστροφή μετρητών στους μετόχους της. Κατά την ως άνω ημερομηνία το μετοχικό κεφάλαιο της ελεγχόμενης περιελάμβανε και κεφαλαιοποιηθείσα υπεραξία από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, βάσει των διατάξεων του ν. 2065/1992, που προέκυψε κατά την 31/12/2004, ποσού 93.664,11 ευρώ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 και 3 του ν. 2065/1992 ορίζεται ότι:

«2. Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

.....

Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

3. Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρία.»

Επειδή, εν προκειμένω, η απόφαση της ΓΣ προσδιορίζει ότι το ποσοστό της μείωσης του ήδη διαμορφωμένου ΜΚ θα είναι 20% χωρίς να ορίζει τον τρόπο της μείωσης, ότι δηλαδή θα είναι ολόκληρο το ποσοστό της μείωσης από το ΜΚ πριν την αύξησή του με την υπεραξία ή αν μέρος της μείωσης θα αφορά όλη την υπεραξία που προήλθε από την αναπροσαρμογή της υπεραξίας

των ακινήτων του ν. 2065/1992. Με βάση τα ανωτέρω κρίνεται ότι το καθορισθέν ποσό της μείωσης του ΜΚ κατά 20% από την ΓΣ και αφού δεν κατονομάζεται ο τρόπος μείωσης, θα πρέπει να αφορά σε μέρη ανάλογα, δηλαδή σε ποσοστό 20% από το ΜΚ πριν την αύξησή του και σε ποσοστό 20% από την υπεραξία του ν. 2065/1992. Ως εκ τούτου η υπεραξία που θα πρέπει να φορολογηθεί έχει ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ	ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ	ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
1/7/2007	72.400	25,00	1.810.000,00
31/10/2007	72.400	20,00	1.448.000,00
ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ			20%
ΜΕΙΩΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (93.664,11 * 20%) ΚΑΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ			18.732,82
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΗΔΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ (2.619,75 * 20%) ΚΑΙ ΘΑ ΑΦΑΙΡΕΘΕΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ 18.732,82 €			523,95

Συνεπώς, η κρίνόμενη προσφυγή ως προς τη φορολόγηση ποσού 93.664,14 € στη χρήση 2008 που αφορά υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων γίνεται μερικώς αποδεκτή.

Γ. Επί της με αριθμ. 124/16-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων Οικονομικού Έτους 2008

Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, οικονομικού έτους 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 6.015,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 7.218,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45, 57 και 59 του ν. 2238/94 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Βόλου, σύμφωνα με την οποία, διατακτικές που η εταιρεία έδωσε σε τριάντα εννιά (39) εργαζομένους της, συνολικού ποσού 30.075,00 €, θεωρήθηκαν ως πρόσθετες αμοιβές στις αποδοχές του προσωπικού για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2007-30/06/2008. Με βάση την εν λόγω έκθεση για τις διατακτικές αυτές δεν πληρούνται οι τιθέμενες από τις σχετικές διατάξεις προϋποθέσεις ώστε να εξαιρεθούν από τη φορολογία, καθώς δεν προκύπτει ότι οι εργαζόμενοι προμηθεύτηκαν αποκλειστικά είδη διατροφής και ότι κατανάλωσαν τα είδη αυτά εντός του ωραρίου εργασίας τους. Κατά συνέπεια οι διατακτικές αυτές συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες υπαγόμενες σε παρακράτηση φόρου 20% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 § 1 περ. γ' του ν. 2238/1994. Για τις ως άνω πρόσθετες παροχές η επιχείρηση δεν είχε προβεί σε παρακράτηση 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1γ του ν. 2238/1994 με αποτέλεσμα την έκδοση της υπ' αριθμ. προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η παροχή των εν λόγω διατακτικών δε συνιστά πρόσθετη αμοιβή, καθότι πρόκειται για διατακτικές τροφής έως έξι (6) ευρώ την ημέρα και ανά εργαζόμενο για την αγορά τροφής. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι κρινόμενες διατακτικές αφορούσαν προμήθεια τροφής, αναψυκτικών, νερού και γάλατος από τους εργαζομένους και η κατανάλωση των ανωτέρω γινόταν εντός του ωραρίου εργασίας τους, καθώς και ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε το αντίθετο. Συνεπώς νομίμως καταχώρησε το εκδοθέν τιμολόγιο με την εν λόγω αιτιολογία ως εκπιπτόμενη δαπάνη και νομίμως δε θεώρησε τη δαπάνη αυτή ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«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)

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

γ)»

Επειδή στο αριθμ. πρωτ. 1093102/1730/A0012/18.10.2005 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 παρ.3 του ν.3296/2004, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει, μεταξύ άλλων, και από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή σε χρήμα είτε σε είδος. Όπως περαιτέρω ορίζεται, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνεται και η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζομένους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική.

2. Περαιτέρω, με το αρ. 1039108/743/A0012/2005 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, ότι δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αξία μιας διατακτικής τροφής μέχρι 6 ευρώ ανά εργαζόμενο για κάθε εργάσιμη ημέρα και ότι ο χρόνος έκδοσης αυτών (μέρα, μήνας, έτος) είναι από φορολογική άποψη αδιάφορος.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζομένους λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το χρόνο έκδοσής τους και η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών που για κάθε δικαιούχο δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς

απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος είναι μέχρι 132 ευρώ ανά μήνα (22 εργάσιμες ημέρες Χ 6 ευρώ ανά διατακτική).»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1028/17.2.2006 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 στην ΠΟΛ. 1056/23.2.2007 «Συμπλήρωση της αριθμ. 1003821/ 10037/Β0012/ ΠΟΛ1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων», ορίζεται:

«Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ. 1017618/10261/Β0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006 (ΦΕΚ-Β 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά).»

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.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατέβαλε στο προσωπικό της διατακτικές, τις οποίες είχε εκδώσει για λογαριασμό της η επιχείρηση, ΑΦΜ, και οι οποίες μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν σε πολυκαταστήματα (supermarket) και σε ένα δίκτυο συμβεβλημένων καταστημάτων σε όλη την Ελλάδα (εστιατόρια, ταβέρνες, καφετέριες κτλ.). Η συνολική αξία των εν λόγω διατακτικών, που αντιστοιχεί σε κάθε δικαιούχο σε ετήσια βάση είναι μικρότερη από τον περιορισμό που θέτει η διάταξη της παρ. 1β του άρθρου 45 του ν. 2238/1994 για την εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου (6 ευρώ ανά ημέρα και ανά εργαζόμενο), ενώ ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι αυτές δε χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ειδών διατροφής (φαγητό, γάλα, νερό, αναψυκτικά κτλ) που καταναλώθηκαν κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας. Κατά συνέπεια, ορθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη σε παρακράτηση 20% επί του ποσού των εν λόγω διατακτικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1γ του ν. 2238/1994 και η κρινόμενη προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. 124/16-03-2016 προσβαλλόμενη πράξη, γίνεται αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών 60.02.02.000 «Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου και εστιατορίου», 62.04.03.100 «Ενοίκια ΕΙΧ αυτοκινήτων πάνω από 1600 κ.ε.» και 66.02.00.000 «Αποσβέσεις Μηχανημάτων» με την

αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών ποσού 30.075,00 €, 14.259,95 € και 64.694,60 € αντίστοιχα.

Β) Τη μερική αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 66.05.12.000 «Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών», με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης ποσού 46.106,00 €.

Γ) Τη μερική αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά τη φορολόγηση ποσού 93.664,14 € στη χρήση 2008 που αφορά υπεραξία από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων με τη προσθήκη στα φορολογητέα κέρδη ποσού 18.732,82 €.

Δ) Την αποδοχή αυτής κατά το μέρος που αφορά την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτής Εργασίας και Συντάξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου Οικονομικού Έτους 2008.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/07/2007-30/06/2008					
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	30.715,37	30.075,00	640,37
2	61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	15.500,00	-	15.500,00
3	62	Παροχές τρίτων	32.726,06	14.259,95	18.466,11
4	63	Φόροι – Τέλη	13.797,21	-	13.797,21
5	64	Διάφορα Έξοδα	15.353,55	-	15.353,55
6	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	127.538,78	110.800,60	16.738,18
ΣΥΝΟΛΟ			235.630,97	155.135,55	80.495,42
Μείον Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές			24.974,49	-	24.974,49
Υπόλοιπο λογιστικών διαφορών			210.656,48	155.135,55	55.520,93

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

ΧΡΗΣΗ 01/07/2007-31/08/2008	ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καθαρά αποτελέσματα βιλίων	207.562,02	207.562,02	207.562,02
Πλέον Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	24.974,49	24.974,49	24.974,49
Πλέον Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές ελέγχου	-	210.656,48	55.520,93
Μείον Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	123.613,35	123.613,35	123.613,35
Πλέον Μείωση κεφαλαίου από κεφαλαιοποίηση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων	-	93.664,11	18.732,82
Φορολογητέα κέρδη	108.923,16	413.243,75	183.176,91

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά κύριου φόρου(αφαιρουμένου του αναλογούντος στη μείωση φόρου υπεραξίας)	18.039,49
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.647,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.686,88

Β) ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση : 0,00 €

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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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).