

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604574
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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 04/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «... και δ.τ. «...», όπως εκπροσωπείται νόμιμα με ΑΦΜ ... ως καθολικής διαδόχου και μίας εκ των επωφελούμενων εταιρειών κατόπιν διάσπασης της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «... και δ.τ. «...», με ΑΦΜ ... με έδρα στον ...Αττικής ... κατά της υπ' αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
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 04/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «... και δ.τ. «...», όπως εκπροσωπείται νόμιμα με ΑΦΜ ... ως καθολικής διαδόχου και μίας εκ των επωφελούμενων εταιρειών κατόπιν διάσπασης της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...και δ.τ. «...», με ΑΦΜ ..., 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. ... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 84.666,95 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 101.600,34 €, 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 διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 Ν. 2238/94 & 23 έως 25 και 66 Ν. 4174/13 καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από .../2016 έκθεση τακτικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι κατά τη κρίνόμενη διαχειριστική περίοδο η προσφεύγουσα : *«κατέβαλε στο προσωπικό της πέραν των τακτικών αποδοχών και πρόσθετες παροχές σε χρήμα και είδος όπως, σχολικά επιδόματα τέκνων του προσωπικού που χορηγήθηκαν για την φοίτηση τους και όχι ως επιβράβευση της απόδοσης τους, συμπλήρωμα τροφής με μορφή καταναλωτικών κουπονιών, έξοδα κίνησης με μορφή καρτών απεριορίστων διαδρομών από τον Ο.Α.Σ.Α., ασφάλεια για πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, έξοδα για φύλαξη τέκνων του προσωπικού σε βρεφονηπιακούς σταθμούς, έξοδα ψυχαγωγίας κ.λ.π., οι οποίες σύμφωνα με τη Διοικητική & Δικαστική Νομολογία εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τους διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 & το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με τους διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1γ του Ν. 2238/94.»*

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση τους παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η προσβαλλόμενη πράξη απευθύνεται σε ανύπαρκτο φορολογικά υποκείμενο νομικό πρόσωπο το οποίο έχει διασπαστεί με τη σύσταση δύο νέων επωφελούμενων εταιρειών.
- Η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη καθώς θα έπρεπε να κοινοποιηθεί και στις δύο νέες επωφελούμενες εταιρείες.
- Η μη αναγνώριση από μέρους του ελέγχου των δαπανών και ο χαρακτηρισμός τους ως πρόσθετες αμοιβές έγινε με κριτήρια υποκειμενικά και αυθαίρετα.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προέκυψε από τη διάσπαση της εταιρείας «...», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4237/2014, όπου διασπάστηκε με τη σύσταση δύο

νέων επωφελούμενων εταιρειών, ήτοι α) την παρούσα προσφεύγουσα εταιρεία (με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο της διασπώμενης), ΑΦΜ ... και β) την εταιρεία «...», ΑΦΜ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 : «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:*

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,

κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, ...»

Επειδή ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη στην εταιρεία με την επωνυμία «...», ΑΦΜ ..., πλην όμως δεν αναφέρονται στο σώμα της πράξης τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, εν προκειμένω οι καθολικές διάδοχες εταιρείες «...» και «...»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, παρόλο που ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη απευθύνεται σε ανύπαρκτο φορολογικά υποκείμενο νομικό πρόσωπο το οποίο έχει διασπαστεί με τη σύσταση δύο νέων επωφελούμενων εταιρειών και ότι η επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι άκυρη καθώς θα έπρεπε να κοινοποιηθεί και στις δύο νέες επωφελούμενες εταιρείες, ούτε επικαλείται, ούτε εξειδικεύει, με την παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων, αλλά ούτε κι αποδεικνύει προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία τυχόν ανεπανόρθωτη βλάβη που υπέστη από τον τρόπο έκδοσης και επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Επομένως οι σχετικοί της ισχυρισμοί θα πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή εξάλλου η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε και μάλιστα εμπρόθεσμα την με αρ. πρωτ. ... ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αποδεικνύει καταφανώς ότι ήταν ενήμερη για τα νόμιμα δικαιώματά της και σε καμία περίπτωση δεν υπέστη κάποια βλάβη.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τα κρίνόμενα χρόνια, 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) 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,
- γ)»

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του ν 2238/1994 ορίζεται:

«1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α)

β)

γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή, ο οποίος ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%). Ειδικά σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης των ωρομίσθιων καθηγητών κάθε ειδικότητας, από τους εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, μηνιαίως, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

δ)»

Επειδή η προσφεύγουσα κατέβαλε στο προσωπικό της πέραν των τακτικών αποδοχών και πρόσθετες παροχές σε χρήμα και είδος όπως, σχολικά επιδόματα τέκνων του προσωπικού που χορηγήθηκαν για την φοίτηση τους και όχι ως επιβράβευση της απόδοσης τους, συμπλήρωμα τροφής με μορφή καταναλωτικών κουπονιών, έξοδα κίνησης με μορφή καρτών απεριορίστων διαδρομών από τον Ο.Α.Σ.Α., ασφάλεια για πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, έξοδα για φύλαξη τέκνων του προσωπικού σε βρεφονηπιακούς σταθμούς, έξοδα ψυχαγωγίας κ.λ.π., οι οποίες σύμφωνα με τη Διοικητική και Δικαστική Νομολογία εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τους διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 χωρίς να παρακρατήσει φόρο 20% σύμφωνα με τους διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1γ του Ν. 2238/94 ως όφειλε.

Επειδή οι εν λόγω παροχές σε χρήμα και είδος θεωρήθηκαν και στη φορολογία εισοδήματος Ν.Π. ως πρόσθετες παροχές και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές καθώς για αυτές δεν είχαν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Οι δε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.Π. έχουν καταστεί οριστικές (οριστικοποιήθηκαν την 30^η/05/2016) καθότι η προσφεύγουσα αποδέχτηκε αυτές μη ασκώντας ενδικοφανή προσφυγή, δηλαδή αποδέχτηκε ότι οι εν λόγω παροχές είναι πρόσθετες παροχές και κατ'επέκταση ότι ως προς τη φορολόγησή τους έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 66 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων Ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζεται η υπ' αριθμ. ... προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών μισθωτών υπηρεσιών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έτους 2009.

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

Διαφορά φόρου	84.666,95 €
---------------	-------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	101.600,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	186.267,29 €

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).