



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/09/2015

Αριθμός απόφασης:3563

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 09/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...», ΑΦΜ ..., με έδρα στο ... Αττικής, οδός ... κατά της υπ' αριθ. ... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 04/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 09/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. ... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστές διάφορες δαπάνες της προσφεύγουσας και κατά το ποσό αυτών των δαπανών μειώθηκε η ζημιά της εν λόγω χρήσης.

Μετά τον γενόμενο προσωρινό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος διενεργήθηκε προκειμένου να ελεγχθεί το συμπέρασμα της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης του φορολογικού πιστοποιητικού ορκωτού ελεγκτή που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία για τη χρήση 2011, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 130.610,15 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ως ακολούθως :

	ΧΡΗΣΗ	2011
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστική διαφορά
1	64.01.00.0003 ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔ. ΕΣΩΤΕΡ. ΑΠΑΛ/ΝΑ ΦΠΑ	2.521,88 €
2	64.02.06.0000 ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧ. & ΦΙΛΟΞΕΝ. ΧΩΡ. ΔΙΚ. ΕΚΠΤ. ΦΠΑ	2.351,60 €
3	61.00.02.0001 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	120.000,00 €
4	61.90.04.44.20 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	5.736,67 €
	ΣΥΝΟΛΟ	130.610,15 €

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Συνολική λογιστική διαφορά	Λογιστική διαφορά αμφισβητούμενη
1	61.00.02.0001 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	120.000,00 €	120.000,00 €
2	61.90.04.44.20 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	5.736,67 €	5.736,67 €
	ΣΥΝΟΛΟ	125.736,67 €	125.736,67 €

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 61.00.02.0001 'ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ' 120.000,00 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά α)30.000,00 €, β)30.000,00 € και γ)60.000,00 € (σύνολο 120.000,00 €) τα οποία καταβλήθηκαν στον Διευθύνοντα σύμβουλο από τη προσφεύγουσα, διότι *δεν καλύπτονται από απόφαση προέγκρισης της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.*

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται α)ότι οι καταβληθείσες από αυτή αμοιβές στο μηχανολόγο μηχανικό και εκτελούντα παραλλήλως καθήκοντα διευθύνοντος συμβούλου ... συνολικού ύψους 120.000,00 € εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της σε κάθε περίπτωση ως γενικά έξοδα διαχείρισης, καθώς αυτός δεν αμείφθηκε για την εκτέλεση των καθηκόντων του ως διευθύνοντος

συμβούλου αλλά για υπηρεσίες που παρείχε στη προσφεύγουσα ως μηχανολόγος μηχανικός, δηλαδή ως ελεύθερος επαγγελματίας, πέραν των καθηκόντων του ως διευθύνοντας σύμβουλου και β) ότι η ύπαρξη ή μη προέγκρισης της συμβάσεως από τη γενική συνέλευση των μετόχων δεν επηρεάζει τη φορολογική μεταχείριση της δαπάνης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν. 2238/94, «...Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:στ) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.....»

Επειδή στην από .../2008 Σύμβαση Παροχής Ανεξαρτήτων Υπηρεσιών Διευθύνοντας Σύμβουλου που υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του διευθύνοντας συμβούλου ... (κατάσταση συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν. 1882/1990 προς ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ) αναφέρεται ότι : «Στην ενασχόληση του Συμβούλου περιλαμβάνονται οι ακόλουθες αρμοδιότητες: η οργάνωση, διοίκηση, επίβλεψη και συντονισμός της επιχειρηματικής μονάδας της Εταιρίας, η διατήρηση και ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της, η ανάπτυξη της φήμης και της πελατείας της Εταιρίας, η εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της επιχειρηματικής μονάδας, η εσωτερική οργάνωση της Εταιρίας.....Στα πλαίσια των ανωτέρω δραστηριοτήτων του ο Σύμβουλος μπορεί να εκπονεί σχέδια και μελέτες που απαιτούνται για την ανάληψη έργων από την Εταιρία...» Στην εν λόγω σύμβαση δεν μνημονεύονται τα συγκεκριμένα έργα για τα οποία θα εκπονήσει μελέτες ο

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ποιες μελέτες εκπόνησε ο διευθύνων σύμβουλος πέρα των αρμοδιοτήτων του, ωστόσο προσκόμισε με τη κατάθεση της προσφυγής αναλυτική κατάσταση των μελετών στην εκπόνηση των οποίων ο ίδιος προέβη, στο πλαίσιο της ως άνω σύμβασης παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών, και οι οποίες αφορούσαν κατασκευές και προσφορές της προσφεύγουσας για έργα της στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι επίμαχες αμοιβές αφορούσαν ξεκάθαρα υπηρεσίες που παρείχε στο πλαίσιο των καθηκόντων του, που απορρέουν από την ιδιότητα του ως Διευθύνοντας Σύμβουλου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23Α του ν. 2190/1920 «2. Απαγορεύεται και είναι άκυρη η σύναψη οποιωνδήποτε άλλων συμβάσεων της εταιρείας με τα πρόσωπα της παραγράφου 5 χωρίς ειδική άδεια της γενικής συνέλευσης. ...5. Οι απαγορεύσεις των παραγράφων 1 και 2 ισχύουν για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα πρόσωπα που ασκούν έλεγχο επί της εταιρείας.....»

Επειδή σύμφωνα με ΠΟΛ 1042/1993 : «Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας κατά πάγια διοικητική νομολογία, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ως δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ανεξάρτητα αν οι μισθοί αυτοί αποτελούν για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον βεβαίως συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές

προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λπ.). Επίσης, απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΕ είναι να υπάρχει προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων» (Σχετικές Διαταγές Ε.1057/2125/ΠΟΛ.15/ 1978, Ε. 5077/1605/ΠΟΛ.143/1980, Ε.7653/ 1857/ΠΟΛ.132/1981, Ε.12578/3140/ΠΟΛ. 222/1981, ΠΟΛ 1141/1992).

Επειδή εν προκειμένω δεν υπάρχει προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 61.90.04.44.20 'ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ' 5.736,67 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 5.736,67 € που χρέωσε η μητρική εταιρεία του ομίλου ... ως έξοδο διοικητικής υποστήριξης διότι α)το ποσό των 2.477,06 € αφορά την επαναχρέωση δαπανών τις οποίες αναμόρφωσε η μητρική εταιρεία σαν μη παραγωγικές και β)το ποσό των 3.259,60 € αποτελεί μη παραγωγική δαπάνη καθώς η μητρική εταιρεία μέρισε τις λοιπές δαπάνες προσωπικού (έξοδα ΙΧ, κινητών, ασφαλίσεων) με διαφορετικό τρόπο (μέθοδο) από τη μέθοδο μερισμού των δαπανών μισθοδοσίας που συνδέονται άμεσα.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα του ελέγχου είναι αυθαίρετο καθώς αφενός δεν υφίσταται φορολογική διάταξη που να εξαρτά τη κρίση περί παραγωγικότητας μιας δαπάνης που πραγματοποιεί μια θυγατρική εταιρεία από το αν η μητρική μετακυλύουσα τη δαπάνη αυτή στη θυγατρική, έχει αναμορφώσει αυτήν στα βιβλία της και αφετέρου ο έλεγχος δεν εξηγεί γιατί η προσφεύγουσα έπρεπε να εφαρμόσει την ίδια μέθοδο μερισμού και στις δύο προαναφερθείσες περιπτώσεις δαπανών και ποιο είναι το ορθό, κατά την άποψη του ελέγχου ποσοστό μερισμού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 ο έλεγχος απέρριψε το ποσό των 2.477,06 € με το αιτιολογικό ότι αφορά την επαναχρέωση δαπανών τις οποίες αναμόρφωσε η μητρική εταιρεία σαν μη παραγωγικές αλλά ωστόσο δεν προέβη σε εξέταση της ακριβούς φύσεως των δαπανών αυτών στις οποίες αναφέρεται το συγκεκριμένο κονδύλι. Εξάλλου μία δαπάνη που στο επίπεδο της μητρικής εταιρείας είναι αναμορφωτέα βάσει του φορολογικού νόμου, δεν συνεπάγεται αυτόματα και αναμόρφωση αυτής στο επίπεδο της θυγατρικής εταιρείας, στην οποία η ίδια δαπάνη μετακυλύεται.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες προσωπικού ύψους 3.259,60 €, που χρεώθηκαν στη προσφεύγουσα από τη μητρική εταιρεία ως έξοδα διοικητικής υποστήριξης, ως μη παραγωγικές

με την αιτιολογία ότι μερίστηκαν από τη μητρική εταιρία με διαφορετικό τρόπο από τη μέθοδο μερισμού των δαπανών μισθοδοσίας με τις οποίες συνδέονται άμεσα. Ωστόσο ο έλεγχος δεν αιτιολογεί, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, γιατί ο υποδεικνυόμενος από αυτόν τρόπος μερισμού των εν λόγω δαπανών είναι και ο ορθός.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένης και την ολοσχερή διαγραφή της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

να γίνει μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανής προσφυγή με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 5.736,67 € και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 120.000,00 €.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως:

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου που αμφισβητούνται	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
61.00.02.0001 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	120.000,00 €	0,00 €	120.000,00 €
61.90.04.44.20 ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	5.736,67 €	5.736,67 €	0,00 €
Σύνολο	125.736,67 €	5.736,67 €	120.000,00 €

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος χρήσης 2011 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ,χρήσης 2011, με βάση την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη (ζημιά) βάσει φύλλου ελέγχου	-4.161.141,36
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται από την παρούσα απόφαση της χρήσης 2011	-5.736,67
Φορολογητέα κέρδη (ζημιά) βάσει της παρούσας απόφασης	-4.166.878,03

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).