



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 24.10.2016

Αριθμός απόφασης: 1297

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333245  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 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. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 4.059,87 € , πλέον 3.653,88 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), λόγω λογιστικών διαφορών που προέκυψαν μετά από έλεγχο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

### **Αναιτιολόγητη η άρνηση του ελέγχου ν' αναγνωρίσει τις δαπάνες μίσθωσης**

- Οι δαπάνες που έχουν απορριφθεί αφορούν το χώρο γραφείου που μίσθωνε η εταιρία τους στον 4<sup>ο</sup> όροφο της οικοδομής για την εγκατάσταση της εταιρίας. Την περίοδο εκείνη, η εταιρία τους για την κάλυψη των αναγκών της, μίσθωνε το εν λόγω ακίνητο του 4<sup>ου</sup> ορόφου και ένα ακίνητο στον 7<sup>ο</sup> όροφο της ίδιας οικοδομής. Η μίσθωση του ως άνω ακινήτου προκύπτει και από το από .....2011 συμφωνητικό μίσθωσης του ως άνω γραφείου μεταξύ της εταιρίας τους και του εκμισθωτή ....., το οποίο έχει υποβληθεί και θεωρηθεί στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με αριθμό .....2011.
- Το γεγονός της διατήρησης εγκατάστασης σε δύο ορόφους, 4<sup>ο</sup> και 7<sup>ο</sup>, στην ίδια οικοδομή επί της οδού ....., οδήγησε στην εκ παραδρομής μη υποβολή της δήλωσης εγκατάστασης στο τμήμα Μητρώου της Υπηρεσίας και για τους δύο ορόφους, αλλά στη δήλωση μόνο για τον 7<sup>ο</sup> όροφο. Η εκ παραδρομής αυτή παράλειψη δε μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη των δαπανών που πραγματικά σχετίζονται και συμβάλλουν στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, όπως είναι τα μισθώματα εγκατάστασης και οι λειτουργικές δαπάνες επί του ακινήτου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την §20 του άρθρου 31 Ν. 2238/94 «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 ορίζεται ότι: «6. Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (ΣΤΕ 3727/1990 και 1823/1994).»

**Επειδή**, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, **οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών**, καθώς και

εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει** τις παρακάτω δηλώσεις: ... **β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης**, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1102/14-7-2005 ορίζεται ότι: «1. Τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα καθώς και οι Ενώσεις Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, των μελών ή εταίρων, πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων αγαθών, ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων - γραφείων - αποθηκών κ.λ.π., υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αντίστοιχη δήλωση μεταβολής εργασιών. Η δήλωση μεταβολής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές. ... 3. Με τη δήλωση μεταβολής εργασιών συνυποβάλλονται υποχρεωτικά, όπου απαιτείται, οι δηλώσεις του άρθρου 2 και τα δικαιολογητικά των άρθρων 3 και 4 της παρούσας. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1102/14-7-2005 ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που περιγράφονται στην παρ. 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής συνυποβάλλουν, με την δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών υποχρεωτικά, κατά περίπτωση, τις παρακάτω έντυπες δηλώσεις: ... ε) "Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού" (Μ10) . Υποβάλλεται χωριστή δήλωση για κάθε μία εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη, κ.λ.π.) που βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΠΟΛ. 1102/14-7-2005 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται με την υποβολή της δήλωσης έναρξης ή μεταβολής εργασιών και σε κάθε περίπτωση αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης, να εκδίδει εντολή ελέγχου για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη της δηλούμενης από την επιχείρηση επαγγελματικής εγκατάστασης. Ο έλεγχος ολοκληρώνεται μέσα σε τρεις (3) εργάσιμες ημέρες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης ή μεταβολής εργασιών, εκτός εάν αντικειμενικά δυσχερείς συνθήκες δεν το επιτρέπουν. Συμπληρώνεται υποχρεωτικά το έντυπο "Ειδική Έκθεση Αυτοψίας", υπόδειγμα του οποίου επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής. Στις περιπτώσεις που αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη διαπίστωση της ύπαρξης ή μη επαγγελματικής

εγκατάστασης είναι άλλη από αυτή στην οποία υποβάλλονται οι δηλώσεις έναρξης ή μεταβολής εργασιών τότε τον έλεγχο αυτό διενεργεί η Δ.Ο.Υ. της επαγγελματικής εγκατάστασης.

2. Η βεβαίωση έναρξης ή μεταβολής εργασιών δύναται να χορηγείται κατ' εξαίρεση χωρίς τη διενέργεια αυτοψίας, με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

3. Η ειδική έκθεση αυτοψίας ή η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη μη διενέργεια αυτής επισυνάπτεται στη δήλωση έναρξης ή μεταβολής εργασιών και αποτελεί απαραίτητο δικαιολογητικό στοιχείο για τη χορήγηση της αντίστοιχης βεβαίωσης.».

**Επειδή**, βάσει όλων των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η δήλωση εγκατάστασης εσωτερικού είναι απαραίτητη για τη μετέπειτα διενέργεια έκθεσης αυτοψίας από την αρμόδια φορολογική αρχή, ώστε να εξακριβωθεί εάν υφίσταται η δηλωθείσα εγκατάσταση.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν δήλωσε την εγκατάσταση εσωτερικού στον 4<sup>ο</sup> όροφο της οικοδομής στη .....

**Επειδή**, το συγκεκριμένο ακίνητο δεν είναι πια μισθωμένο ώστε να είναι δυνατή η αυτοψία του εν λόγω ακινήτου για την εξακρίβωση της χρησιμοποίησής του για τους παραγωγικούς σκοπούς της εταιρίας.

**Επειδή**, βάσει όλων των ανωτέρω δεν προκύπτει η παραγωγικότητα των δαπανών του ακινήτου επί του 4<sup>ου</sup> ορόφου στη ....., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ: .....

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

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012**

Διαφορά φόρου	4.059,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.653,88€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>7.713,75€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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).