



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 24/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2358

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 1) της εταιρείας με την επωνυμία «», ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός και 2) της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως υπόχρεου, κατά των : α) υπ'αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 και β) υπ'αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. :
 - α) υπ'αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 και

β) υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 1) της εταιρείας με την επωνυμία «», ΑΦΜ , με έδρα στο, οδόςκαι 2) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 φόρος ποσού 3.060,54 € πλέον 3.672,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας προσδιορισθέντων από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών και του αναλογούντος φόρου αυτών.

2) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 φόρος ποσού 6.559,58 € πλέον 7.871,49 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας προσδιορισθέντων από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων και του πορίσματος ελέγχου που αναφέρονται στην απόελέγχου τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α.(ν. 2859/2000) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, ισχυριζόμενοι ότι :

1. - Η εταιρεία συστήθηκε το έτος 2005 με εταίρους τη (ομόρρυθμος εταίρος και διαχειρίστρια) και τον (ετερόρρυθμο εταίρο), με αντικείμενο εργασιών Στην πραγματικότητα αποκτούσε έσοδα από την προσωπική εργασία του εταίρου της Με ρητή προφορική συμφωνία των εταίρων συμφωνήθηκε να μην προσληφθεί προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών της εταιρείας, αλλά τις εργασίες που δεν θα μπορούσε να εκτελέσει ο εταίρος με την προσωπική του εργασία, αποφασίσθηκε να ανατίθενται σε τρίτους. Έτσι η εταιρεία λειτούργησε ουσιαστικά όπως θα λειτουργούσε ένας αυτοαπασχολούμενος τεχνίτης.

- Ο έλεγχος έκρινε μη ειλικρινή τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για το οικον. έτος 2006 και προέβη, εσφαλμένα, σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κερδών.

- Για το οικονομικό έτος 2007 ουδεμία παράβαση ευρέθη από τον έλεγχο, τα δε βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ειλικρινή.

- Για το οικονομικό έτος 2008 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία (ΑΦΜ), ποσού 48.400 ευρώ συνολικά, παρά το γεγονός ότι οι υπηρεσίες της ήταν απόλυτα αναγκαίες για την ολοκλήρωση των έργων που είχε αναλάβει και παρά το γεγονός ότι η εταιρεία αυτή πληρώθηκε κατά το μεγαλύτερο μέρος της αμοιβής της με επιταγές που εισέπραξε η ίδια.

- Ο έλεγχος απέρριψε εσφαλμένα πραγματοποιηθείσες παραγωγικές δαπάνες ποσού 4.450,13 ευρώ που αφορούν έξοδα διαμονής και διατροφής στα Ξενοδοχεία στην καιστην, ενώ οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια υλοποίησης εργασιών σύμφωνα με το σκοπό της προσφεύγουσας.

2. Έλλειψη αιτιολογίας καταλογιστικής πράξης.

3. Παραγραφή.

4. Παραβίαση φοροδοτικής ικανότητας (άρθρ. 4 του Συντάγματος) και δικαιώματος ιδιοκτησίας (άρθρ. 17 του Συντάγματος).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 57§1 του ν.2859/2000 :

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§β' του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α).....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν.4337/2015 :

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, εν προκειμένω έχει εκδοθεί η υπ'αριθμ. εντολή **../...-2013** τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο ελέγχου Τακτικός έλεγχος στα είδη φορολογίας : Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ., Λοιποί Φόροι, Τέλη και Εισφορές διαχειριστικών περιόδων 08/03/2005-31/12/2008.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν το 2016, ήτοι **εντός της προβλεπόμενης βάσει των ανωτέρω διατάξεων νόμου προθεσμίας του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών.**

Συνεπώς, ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 εδάφια πρώτο και δεύτερο του ν.2859/2000 :

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ. δ' του ν.2859/2000 :

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες :

δ) **στέγασης**, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή ο έλεγχος ως προς τη φορολογία εισοδήματος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ποσού 48.400,00 € για το οικον. έτος 2008 και 4.450,13 € για το οικον. έτος 2009. Συντάχθηκε η από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρ. 66 του ν.2238/1994 και Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/05 και ΠΟΛ 1081/05) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ. και

..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικών ετών 2008 και 2009 αντίστοιχα. Κατά των εν λόγω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ασκήθηκε η με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή. Με τη με αριθμό 2357/24-06-16 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) ορθώς προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών και του αναλογούντος φόρου αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 30 του ν.2859/2000.

Επειδή οι επιβληθέντες πρόσθετοι φόροι προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ισχύει, και περιορίσθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 2 του ιδίου νόμου στο ποσοστό του εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) λόγω ανακρίβειας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της από οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής 1) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και 2) της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

Διαφορά φόρου	3.060,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.672,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.733,02 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	6.559,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	7.871,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.431,07 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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).