



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 06/04/2015

Αριθμός απόφασης:1347

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 από 02/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..., ΑΦΜ ..., με έδρα στη ... κατά της υπ' αριθ. ... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς οικονομικού έτους 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 23/03/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 02/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..., 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' αρ. ... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 11.632,65 €, πλέον 3.955,10 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από μερικό έλεγχο γραφείου επιστροφής εισοδήματος που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία από τη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα και μετά την αρχική της δήλωση καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες συνολικού ποσού 72.677,50 € με βάση τις οποίες υπέβαλε τη με αριθμ. .../13 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη της. Από τις ανωτέρω δαπάνες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο δαπάνες ποσού 14.514,25 € ενώ απορρίφθηκαν δαπάνες μισθοδοσίας ποσού 58.123,25 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι καταβληθείσες αμοιβές του εργατοτεχνικού της προσωπικού θα πρέπει να κριθούν ως δαπάνες και να εκτέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της.
- Το επιπλέον οφειλόμενο ποσό φόρου ανέρχεται σε 3.710,36 € και όχι σε 15.587,75 € όπως υπολογίστηκε από τον έλεγχο.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και στερείται της εκ του νόμου και του Συντάγματος επιβαλλόμενης αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων....α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται :αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2873/2000, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992 : «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του ΠΔ 186/1992 : «Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν....»

Επειδή εν προκειμένω δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο ότι καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία οι δαπάνες μισθοδοσίας, εφόσον προσκόμισε ελλιπή αποδεικτικά στοιχεία των δαπανών αυτών καθώς σε αυτά δεν αναγράφονται στοιχεία όπως το Α.Φ.Μ. του δικαιούχου, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν υπογράφονται από τον εκδότη.

Επειδή δεν καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα οι ασφαλιστικές εισφορές των εργαζομένων της, αλλά σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της καταβλήθηκαν από τον ανάδοχο του έργου χωρίς ωστόσο να προκύπτει από τη μεταξύ τους σύμβαση αυτή η υποχρέωση. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα προσκόμισε τις παρακάτω συμβάσεις υπεργολαβίας κατασκευής του έργου «...» που κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά: .../-2012, .../-2012, .../-2012, .../-2012, .../-2012. Στις συμβάσεις αυτές αναφέρεται ότι τις αμοιβές και τις εισφορές του προσωπικού θα τις καταβάλλει ο Υπεργολάβος, ήτοι η προσφεύγουσα

Επειδή σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών 47.708,84 €, εκ των υστέρων συμφωνήθηκε να καταβληθεί από τον εργολάβο του έργου για λογαριασμό του υπεργολάβου, δηλαδή της προσφεύγουσας. Ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν προσκομίστηκαν τροποποιήσεις των αρχικών προαναφερθέντων συμβάσεων ή νέες συμβάσεις που να το αναφέρουν αυτό.

Επειδή όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών 47.708,84 € καταβλήθηκε από τον εργολάβο του έργου. Σε αυτή την περίπτωση το ποσό αυτό στην πραγματικότητα προσαύξησε το τίμημα της συναφθείσας μεταξύ εργολάβου και υπεργολάβου σύμβασης και ως εκ τούτου θεωρείται ακαθάριστο έσοδο του τελευταίου ως προσαύξηση του εργολαβικού ανταλλάγματος, διότι σύμφωνα με το υπ' αριθ. 1054601/30-07-1999 σχετ. έγγραφο του Υ.Ο: «Οι ασφαλιστικές εισφορές του προσωπικού του υπεργολάβου τεχνικού έργου που καταβάλλονται από τον ανάδοχο του έργου προσαυξάνουν το εργολαβικό αντάλλαγμα. Επιχείρηση που έχει αναλάβει σαν υπεργολάβος την εκτέλεση μέρους τεχνικού έργου από τον ανάδοχο του έργου, απασχολεί εργατικό προσωπικό που ανήκει στην ίδια και στο οποίο καταβάλει όλες τις νόμιμες συμβατικές αμοιβές (μισθούς κ.λπ.) εκτός από τις ασφαλιστικές εισφορές στον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό (Ι.Κ.Α.), τις οποίες ύστερα από συμφωνία καταβάλει ο ανάδοχος του έργου. Το ποσό των παραπάνω ασφαλιστικών εισφορών, εφόσον συμφωνήθηκε να καταβληθεί από τον ανάδοχο του έργου (από τρίτο) για λογαριασμό της επιχείρησης, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ως προσαύξηση του εργολαβικού ανταλλάγματος και υπάρχει αντίστοιχα υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε αυτό με συντελεστή 3%, πλέον της αξίας του έργου στο οποίο θα γίνει παρακράτηση σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. β' του Ν.2238/1994».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς τον εργολάβο για το επιπλέον έσοδο ως όφειλε, ούτε προσκόμισε συμφωνητικό που να ορίζει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές του προσωπικού του υπεργολάβου βαρύνουν τον ίδιο τον υπεργολάβο, αλλά καταβάλλονται από τον ανάδοχο του έργου, (εργολάβο), και ότι η καταβολή αυτή συμψηφίζεται με την οφειλή αυτού προς τον υπεργολάβο. Εξάλλου δεν καταχώρησε στα βιβλία της τις εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της και δεν προσκόμισε α)αντίγραφα των καταβολών των εισφορών στο Ι.Κ.Α και β) δικαιολογητικά καταβολής των αμοιβών προσωπικού.

Επειδή με την υποβολή της αρχικής δήλωσης οικ. έτους 2013 βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ .../-2013 το χρεωστικό ποσό φόρου 35.102,26 € στη Δ.Ο.Υ. Φλώρινας. Λόγω της με αρ. .../2013 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης το χρεωστικό ποσό φόρου μεταβλήθηκε από 35.105,26 € σε 23.224,87 €, οπότε η διαφορά των 11.877,39 € (35.105,26 € - 23.224,87 €), διαγράφηκε από την αρχική βεβαίωση με το με αρ. .../-2014 ατομικό φύλλο έκπτωσης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Επιπλέον, η

προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 ποσού 15.587,75 € (κύριος φόρος 11.632,65 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.955,10 € βεβαιώθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, την .../2014, με αριθμό ταμειακής βεβαίωσης .../...-2014, και αριθμό χρηματικού καταλόγου .../2014.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η διαφορά φόρου πρέπει να περιοριστεί στις 3.710,36 € είναι παντελώς ανίσχυροι διότι βάσει δήλωσης για το οικονομικό έτος 2013 το χρεωστικό υπόλοιπο είναι 23.224,87 € ενώ βάσει ελέγχου το υπόλοιπο ανέρχεται σε 38.812,62 € που αφορά χρεωστικό υπόλοιπο κυρίου φόρου 34.857,52 € (23.224,87 € + 11.632,65 €) πλέον πρόσθετου φόρου 3.955,10 €.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και στερείται της εκ του νόμου και του Συντάγματος επιβαλλόμενης αιτιολογίας, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

της υπ' αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς οικονομικού έτους 2013.

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

Διαφορά φόρου	11.632,65 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού)	3.955,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.587,75 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).