



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1400

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα στο, κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. **ΠΑΛΛΗΝΗΣ**.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΠΑΛΛΗΝΗΣ**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, χρήσης 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 3.423,92 €, καθώς και πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 855,98 €, ήτοι συνολικό ποσό **4.279,90 €**.

Τα ως άνω ποσά προέκυψαν από το πόρισμα της από 13/07/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ (αριθμός εντολής/3/23-09-2019). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος στα πλαίσια δείγματος 10% για την επιστροφή φόρου εισοδήματος, όπως προέκυψε από την υποβολή της υπ' αριθμόν /2016 αρχικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι ευρήματα:

- η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μην εμφανίσει στα έσοδά της ποσό ύψους **30.981,35 €**, που αφορά σε αμοιβή που η προσφεύγουσα δικαιούτο, λόγω της διακοπής της σύμβασης παροχής υπηρεσιών (λογιστικών εργασιών έναντι εργολαβικής αμοιβής) που είχε συνάψει με την ανώνυμη εταιρεία «.....».
- η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες μισθωμάτων ύψους **10.800,00 €** για τις εγκαταστάσεις της έδρας της, τις οποίες είχε μισθώσει από τον διαχειριστή της με Α.Φ.Μ. που κατείχε το 51% αυτής. Το εν λόγω ποσό δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως δαπάνη, επί τη βάση των άρθρων 2 και 50 του Ν. 4172/2013, καθώς και λόγω της μη εξόφλησης της σχετικής δαπάνης.
- η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνη για μεσιτική αμοιβή ύψους **950,00 €**, για μίσθωση οικίας, η οποία χρησιμοποιείται από τη σύζυγο του και σημερινή διαχειρίστρια Το εν λόγω ποσό δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως δαπάνη, επειδή θεωρήθηκε ότι έλαβε χώρα για χρήση εκτός των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη νόμιμη έκδοση εντολής ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης.

2ος λόγος: Έλλειψη ημερομηνίας υπογραφής της προσβαλλόμενης πράξης.

3ος λόγος: Μη νόμιμο το αντικείμενο του προσωρινού μερικού ελέγχου.

4ος λόγος: Αοριστία Έκθεσης Ελέγχου και Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου.

5ος λόγος: Πράξη χωρίς ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία της ΔΟΥ.

6ος λόγος: Παντελώς ανυπόγραφη η Έκθεση Ελέγχου και το φύλλο ελέγχου-ανύπαρκτες διοικητικές πράξεις.

7ος λόγος: Οικονομική επιβάρυνση από τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος μετά προσαυξήσεων.

8ος λόγος: Εσφαλμένη θεώρηση του ποσού των 30.981,35 €, που δικαιούτο να εισπράξει η προσφεύγουσα ως έσοδο από παροχή υπηρεσιών.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, ήτοι:

- δαπάνες μισθωμάτων ύψους 10.800,00 €,
- δαπάνη για μεσιτική αμοιβή ύψους 950,00 €.

Η Υπηρεσία μας, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/30.11.2020 έγγραφό της, ζήτησε από την προσφεύγουσα να της προσκομίσει, εντός πέντε (5) ημερών, τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

α) την από 15/01/2014 σύμβαση ανάθεσης έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας ".....",

β) την από 22/01/2015 εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκληση-δήλωση της προσφεύγουσας προς την εταιρεία ".....".

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της Υπηρεσίας μας, μέσω του από 21/12/2020 e-mail της, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/21.12.2020.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του.

Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου.

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1: Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:

Την έκδοση εντολής ελέγχου: Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της ΔΟΥ, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, όπως οι σχετικές εξουσίες και αρμοδιότητες περιγράφονται και προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27 και 72 του Ν. 4174/2013: Οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών: Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

Την υπογραφή και θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου: Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ, του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου».

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθμόν/...../2019 εντολή ελέγχου εκδόθηκε νόμιμα από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 2^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη έλαβε ηλεκτρονικά τον αύξοντα αριθμό και ημερομηνία 13/07/2020, όπως προκύπτει τόσο από το αντίγραφο αυτής που προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας όσο και από το από 21/07/2020 Αποδεικτικό Επίδοσης της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 3^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την ΔΕΛ Β 1133271 ΕΞ 2017 ορίζεται ότι:

«Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου εισοδήματος που έχουν επιλεγεί για έλεγχο, εξαιρουμένων αυτών που έχουν κάνει διακοπή εργασιών ή βρίσκονται σε διαδικασία πτώχευσης ή εκκαθάρισης, παρατίθενται, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή, οι κάτωθι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο.

I. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα (μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία κατά ΕΛΠ) που χρησιμοποιεί η οντότητα για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για το φορολογικό έτος/διαχειριστική περίοδο που αφορά η εντολή ελέγχου:

1. Έλεγχος υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Πέραν του φορολογικού έτους/διαχειριστικής περιόδου που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται εάν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος/διαχειριστική περίοδο, που αφορά το αίτημα επιστροφής φόρου και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

2. Έλεγχος λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

Ελέγχεται εάν τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) έχουν μεταφερθεί επακριβώς στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα για το ΦΠΑ και τους παρακρατούμενους φόρους (Φόρος Μισθωτής Εργασίας, Φόρος Δικαιωμάτων, Φόρος Αμοιβών Διοίκησης, κ.λπ.) ελέγχεται η συμφωνία των ποσών απόδοσης/εκκαθάρισης ΦΠΑ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, όπως προκύπτουν από τα μηνιαία Ισοζύγια Γενικού και Αναλυτικών Καθολικών (διπλογραφικά βιβλία) ή από τις στήλες παρακολούθησης των πάσης φύσεως φόρων και τελών (απλογραφικά βιβλία), με τα αντίστοιχα ποσά των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί,

3. Έλεγχος προσδιορισμού φορολογητέων κερδών.

Ελέγχεται εάν τα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη του νομικού προσώπου, όπως αυτά απεικονίζονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν ορθώς από τη λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα (βάσει των δεδομένων των λογιστικών αρχείων). Ειδικότερα, ελέγχεται εάν για τις προκύπτουσες προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης έχουν εφαρμοστεί ορθά οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

4. Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων.

Ελέγχεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις και υφίστανται τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά για τα τυχόν δηλωθέντα αφορολόγητο ποσά εσόδων (ενδοομιλικά μερίσματα, κεφαλαιακά κέρδη, υπεραξία, κ.λπ.). Για παράδειγμα, ελέγχεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1039/26.1.2015 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. για την εφαρμογή του άρθρου 48 ν. 4172/2013 περί απαλλαγής ενδοομιλικών μερισμάτων από το φόρο εισοδήματος.

5. Έλεγχος μεταφοράς φορολογικών ζημιών.

Όταν στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος/διαχειριστική περίοδο δηλώνεται ζημία παρελθουσών χρήσεων, εξετάζεται αν αυτή μεταφέρθηκε σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, λαμβανομένου υπόψη και των διατάξεων περί παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος.

II. Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

1. Έλεγχος δικαιολογητικών απόδοσης των φόρων που παρακρατήθηκαν ή καταβλήθηκαν στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος/διαχειριστική περίοδο.

Ειδικότερα ελέγχεται αν υφίστανται:

1.1 Τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε στην ημεδαπή,

1.2 Τα δικαιολογητικά του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε.

1.3 Τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα ημεδαπής μητρικής εταιρείας από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

1.4 Τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του φόρου που παρακρατήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα ή κέρδη ημεδαπής μητρικής εταιρείας από αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.). Ευνόητο είναι ότι το προς επιστροφή ποσό του φόρου εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που δεν καλύπτεται από τα νόμιμα δικαιολογητικά και η επιστροφή διενεργείται σύμφωνα με τις εκάστοτε οδηγίες της Διοίκησης.

2. Έλεγχος παραβατικότητας

Ελέγχεται αν, για το προηγούμενο φορολογικό έτος/διαχειριστική περίοδο που προκύπτει επιστροφή φόρου και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, υφίστανται:

2.1 Φορολογικές παραβάσεις που αφορούν:

- Έκδοση πλαστών ή έκδοση και λήψη εικονικών (μερικώς ή ολικώς) ή νόθευση φορολογικών στοιχείων,
- Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στοιχείων ή καταχώρηση ανύπαρκτης αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου,
- Παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 13 και 13Α του ν.2523/1997, σχετικά με τις κυρώσεις αναστολής λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων και την επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης,
- Παραβίαση ή παραποίηση φορολογικών μηχανισμών,
- Μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις οικείες διατάξεις ανά χρήση, βιβλίων, λογιστικών αρχείων πρωτογενών καταχωρίσεων.

2.2 Δελτία πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου από άλλες Δ.Ο.Υ., Ελεγκτικά Κέντρα, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ΣΔΟΕ, Οικονομική Αστυνομία ή άλλα έγγραφα, που υφίστανται στην Υπηρεσία.

2.3 Παρατηρήσεις στα πιστοποιητικά και στις εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης, στις περιπτώσεις που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα έχει ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον υφίστανται φορολογικές παραβάσεις της ως άνω περίπτωσης 2.1 ή αυτές προκύπτουν αναμφισβήτητα από την έρευνα των αναφερόμενων στις περιπτώσεις 2.2 και 2.3, ο αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται στη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων πριν την επιστροφή.

Για όλες εν γένει τις λοιπές περιπτώσεις που απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων για την επιστροφή φόρου εισοδήματος, αυτές θα ορίζονται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας από κοινού με τον υποδιευθυντή ελέγχου και τον επόπτη, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης και τον οικείο φάκελο του φορολογούμενου, για τις οποίες θα γίνεται ρητή αναφορά στη σχετική έκθεση που θα συντάσσεται».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη νόμιμα στις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 4^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 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 του φόρου».

Επειδή εν προκειμένω, οι απόψεις του ελέγχου είναι σαφώς και επαρκώς αιτιολογημένες, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, τόσο από τις ενότητες με τίτλο «6. Διαπιστώσεις Ελέγχου-Ελεγκτικές επαληθεύσεις» και «7. Κρίση του ελέγχου επί των ανωτέρω» (σελ. 7 έως 9) όσο και από την ενότητα «14.3 Θέση ελέγχου επί των ισχυρισμών της ελεγχόμενης» (σελ. 19).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 5^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1202/2014:

«1. Η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου για μία ή περισσότερες χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα παρακάτω κατά περίπτωση βιβλία:
α. Εισπρακτέων εσόδων προϋπολογισμού ή εκτός προϋπολογισμού λογαριασμών. Σε αυτό καταχωρίζονται κατά κωδικό αριθμό εσόδου (Κ.Α.Ε.) τα ποσά των φορολογικών οφειλών που βεβαιώνονται, που εισπράττονται και που διαγράφονται.

β. Παραλαβής και βεβαίωσης εισπρακτέων εσόδων, όπου καταχωρίζονται τα ποσά των φορολογικών οφειλών με βάση τον εκτελεστό τίτλο.

γ. Επιστροφών και διαγραφών, στο οποίο καταχωρίζονται τα ποσά που κατά περίπτωση διαγράφονται ή επιστρέφονται.

2. Τα βιβλία του παρόντος άρθρου τηρούνται ηλεκτρονικά ανά Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικό Κέντρο από το Τμήμα Εσόδων.

Οι εγγραφές σε αυτά αριθμούνται συνεχόμενα κατ' έτος.

....».

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη έλαβε ηλεκτρονικά τον αύξοντα αριθμό/2020, όπως προκύπτει τόσο από το αντίγραφο αυτής που προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας όσο και από το από 21/07/2020 Αποδεικτικό Επίδοσης της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ κ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 6^ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (Κανονισμός Λειτουργίας ΔΟΥ και Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών), οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ, γιατί αυτός είναι από τον νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα.

Επειδή όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο ενός άλλου εγγράφου, το οποίο είναι το πρωτότυπο.

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η οικεία Έκθεση Ελέγχου, με αμφότερες να φέρουν νομίμως υπογραφές όλων των εμπλεκομένων μερών, ήτοι της ελεγκτού κ., του επόπτη ελέγχου κ., του υποδιευθυντή κ. και της διευθύντριας κ. Ακριβή αντίγραφα των ανωτέρω επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα με το από 21/07/2020 Αποδεικτικό Επίδοσης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 7ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει- κατ' αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε προβλεπόμενου φόρου.

Επειδή εξ ορισμού κάθε Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου συνεπάγεται οικονομική επιβάρυνση για τον φορολογούμενο, χωρίς το γεγονός αυτό να αποτελεί λόγο ακύρωσης αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Ως προς τον 8ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, «χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 47, παρ. 2 του Ν. 4172/2013, «όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1223/2015, ορίζεται ότι:

«...»

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά

ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους.... Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.
...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014, «τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11, παρ. 1 του Ν. 4308/2014, «η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11, παρ. 2 (α') του Ν. 4308/2014, «σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση».

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δηλώνει ότι εμμένει στις απόψεις που κατέθεσε με το υπ' αριθμόν/2020 έγγραφό της επί του υπ' αριθμόν/2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμόν/2020 έγγραφό της, ισχυρίστηκε ότι, εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 30.981,35 € συνιστά έσοδο από παροχή υπηρεσιών για το οποίο δεν εκδόθηκε το προβλεπόμενο στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών), δεδομένου ότι το ποσό αυτό αποτελεί αποζημίωση της προσφεύγουσας λόγω της διακοπής της συνεργασίας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....».

Παράλληλα, ισχυρίστηκε ότι το ποσό αυτό είναι επίδικο, λόγω καταγγελίας της μεταξύ τους σύμβασης και ότι θα έπρεπε να αναγνωρισθεί ως έσοδο της προσφεύγουσας μόνο όταν θα καθίστατο απαιτητό.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 22/01/2015 εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκληση-δήλωση κατά της ως άνω αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, η προσφεύγουσα, βασιζόμενη στην από 15/01/2014 αναθεωρημένη σύμβαση ανάθεσης έργου μεταξύ των δύο μερών, απαιτούσε να λάβει από την τελευταία, συγκεκριμένα ποσά πλέον Φ.Π.Α.

Επειδή, εφόσον η επίμαχη συναλλαγή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, επιβαρυνόταν με Φ.Π.Α., θα έπρεπε να είχε εκδοθεί τιμολόγιο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014.

Επειδή, συνεπώς, από τη στιγμή που θα είχε εκδοθεί τιμολόγιο, θα έπρεπε η προσφεύγουσα να αναγνωρίσει το επίμαχο ποσό ως έσοδο στα βιβλία της, κατά το σκεπτικό της ΠΟΛ 1223/2015.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

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

	Ποσό (€)
Φόρος	3.423,92
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	855,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.279,90

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.