



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

Καλλιθέα 1/9/2014

Αριθμός απόφασης: 2556

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Το άρθρο 50 περ. γ' του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).

3. Την ΠΟΛ 1142/15-5-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., έδρα, με νόμιμο εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον, Α.Φ.Μ., κατά του υπ' αρ.φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτουςκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ.φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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 το υπ' αριθ.φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 34.395.71 €, πλέον 22.013.25 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., και τη διαπίστωση ότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. οικ. έτους, το εισόδημα από ακίνητα η προσφεύγουσα το θεώρησε ως εισόδημα Δ' πηγής (εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων και ως εκ τούτου εξέπεσε τις δαπάνες του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, ενώ ως αλλοδαπή εταιρία με μη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το εισόδημα που απέκτησε από ακίνητα είναι εισόδημα Α' πηγής (εισόδημα από ακίνητα) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 100 παρ.1 και παρ. 2 του Ν 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 23 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του παραπάνω φύλλου ελέγχου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Μη νομίμως εξεδόθη η εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., διότι αρμόδιος για τον έλεγχο των υποθέσεων της εταιρίας μας είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

2) Το φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν φέρει ουσιώδη στοιχεία όπως ημερομηνία και υπογραφή - θεώρηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., δεν αναφέρει τις διατάξεις σε εφαρμογή των οποίων εκδίδεται το εξεταζόμενο φύλλο ελέγχου, τις διατάξεις που επιβάλλουν τον κύριο φόρο καθώς και αυτές που επιβάλλουν τον πρόσθετο φόρο, την διαφορά του φόρου επί του οποίου επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος.

3) Στην έκθεση προσωρινού ελέγχου δεν προσδιορίζεται με σαφήνεια η φορολογητέα ύλη η οποία προστίθεται στο φύλλο ελέγχου. Το πιο πάνω ποσό δε, της φορολογητέας ύλης, δεν συμπεριελήφθη στην κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/99 το οποίο όφειλε η Δ.Ο.Υ. να μας κοινοποιήσει νομίμως.

4) Αποκλεισμός του διοικούμενου από την διαδικασία της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας κοινοποίησε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....κλήση σε ακρόαση.

Κατά την προφορική ακρόαση που διενεργήθηκε στιςστα γραφεία της υπηρεσίας μας, ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εξέφρασε τις απόψεις του και ο λογιστής της προσφεύγουσας ανέπτυξε τις απόψεις στο θέμα της υπεραξίας από την πώληση του ακινήτου.

Στους λοιπούς πέραν τις υπεραξίας λόγους που αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή δεν είχαν να προσθέσουν ουδέν άλλο στοιχείο.

Επειδή, η παραπάνω αναφερόμενη ενδικοφανής προσφυγή υπεβλήθη στην Υπηρεσία μας βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 184, 4261/2014 (ΦΕΚ Α' 107/5-5-2014) και αφορά τις **υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70^Α του ν. 2238/1994 με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού που δεν εξετάστηκαν έως τις 31-12-2013** και βάσει των ισχυουσών διατάξεων, θεωρήθηκε **τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση**.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/15-5-2014 Κεφ. Α ορίζεται ότι «Με την ως άνω περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο άρθρο 50 του ν.4238/2014, ορίζεται ότι οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων **ή έχει παραιτηθεί** από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α'186). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται **μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (5.5.2014).** »

Επειδή, κατατέθηκε η με αρ.προσφυγή ενώπιον του ΔιοικητικούΔικαστηρίου και προσκομίστηκε **η με αρ. κατάθεσηςΔήλωση Παραίτησης**, από τη δικαστική προσφυγή καθώς και από τους πρόσθετους λόγους με ημερομηνία κατάθεσης, η προσφυγή εξετάζεται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με τη με αρ. Δ6Α 1133106/ΕΞ2011/21-9-2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, καταργήθηκε το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και οι αρμοδιότητες του από 1/12/2011 θα μεταφέρονταν στη Δ.Ο.Υ. Η απόφαση αυτή στη συνέχεια τροποποιήθηκε από την με αρ. πρωτ. Δ6Α 1166057/ΕΞ 2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, οπότε και παρατάθηκε η προθεσμία κατάργησης του τμήματος ελέγχου από 1/12/2011 σε **1/1/2012** και από την ημερομηνία αυτή και μετά δεν μπορούσε πλέον να διενεργηθεί κανένας έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ.

Κατά τα παραπάνω ρηθέντα, ορθά και νόμιμα εκδόθηκε ηεντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να εκδώσει την ανωτέρω εντολή είναι παντελώς αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 16 παρ. 1 του Ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45) «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας» προβλέπεται ότι: Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμοδίου οργάνου...». Από την παραπάνω διάταξη συνάγεται ευθέως ότι η έλλειψη υπογραφής της ατομικής διοικητικής

πράξης επάγεται ακυρότητα της πράξης, αποτελούσης της υπογραφής ουσιώδους στοιχείου της διοικητικής πράξης.

Επισημαίνεται ότι το πρωτότυπο της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης τηρείται στο αρχείο της υπηρεσίας, ενώ στον ενδιαφερόμενο κοινοποιείται αντίγραφο αυτής.

Από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας, του αντιγράφου εκ του πρωτοτύπου, της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι φέρουν τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη σύννομης έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι «Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει **μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα**, εφόσον:

- α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή
- β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή
- γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή
- δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή
- ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 101 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι «Στο φόρο υπόκεινται:

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) **Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.**
- ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
- στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (Ι.Κ.Ε.). ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 105 παρ. 9 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι «Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, **αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην**

Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που **αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 22 παρ.1 ορίζεται ότι «Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 23 παρ.1 ορίζεται ότι «Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, **ξενοδοχεία**, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, το αντίστοιχο αίτημα της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων κατ' άρθρο 93 §4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., κατά του υπ' αριθ.φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. οικ. έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	34.395,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (90%)	33.363,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.759,55 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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).