



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

Καλλιθέα

11/06/2015

Αριθμός απόφασης:

2472

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

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 16/03/2015 και με αρ. πρωτ./16-03-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με ΑΦΜ, οδός Ηράκλειο Κρήτης κατά της υπ' αριθ./13-2-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./13-2-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) της οποίας ζητείται η τροποποίησή της καθώς και την από 10/02/2015 οικεία έκθεση ελέγχου μόνο κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη από τον έλεγχο των δαπανών μίσθωσης φορτηγών αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργου ιδιοκτησίας των μελών της, ποσού 19.320,00 ευρώ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 11/06/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 16/03/2015 και με αρ. πρωτ./16-03-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με 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:

Με την υπ' αρ./10-02-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε από τη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της προσφεύγουσας ποσού 27.763,52 € στο ποσό των 18.384,10 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από έλεγχο στη Φορολογίας Εισοδήματος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία μετά την με αρ. 23/07/2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2012 και την αναμόρφωση των καθαρών κερδών της χρήσης αυτής που προκύπτουν από τα βιβλία της, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, οι οποίες αφορούν δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 όπως ίσχυαν και του άρθρου 18§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.). Μεταξύ άλλων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα 2012 ποσό 19.320€ που προερχόταν από αμοιβές μισθωμάτων μίσθωσης φορτηγών αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργου που είχαν εκδοθεί από τα μέλη της προσφεύγουσας κοινοπραξίας με την αιτιολογία ότι τα επίμαχα μισθώματα δε συνάδουν με τη φιλοσοφία και την έννοια της κοινοπραξίας διότι η κοινοπραξία δύναται να δουλεύει με τα μέσα δράσης των μελών της προκειμένου να ολοκληρώσει το σκοπό της και ακόμη να μισθώσει τα πάγια με μηδενικό τίμημα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και προσβάλλει αυτήν **μόνο κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη από τον έλεγχο των δαπανών μίσθωσης φορτηγών αυτοκινήτων και μηχανημάτων έργου ιδιοκτησίας των μελών της, ποσού 19.320,00 ευρώ** προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Υπάρχει δυνητική ευχέρεια των μελών να μισθώσουν πάγια (σε καμία περίπτωση δεν απαγορεύεται), δηλαδή μπορεί να γίνει με τίμημα ή χωρίς τίμημα και προϋπόθεση είναι να μεταφέρεται το κόστος του παγίου και γενικά των δαπανών που αφορούν την κοινοπραξία.
2. Τα μέλη (.... με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ. ...) έχουν φορολογηθεί αντίστοιχα για τα έσοδα τους από τα συγκεκριμένα μισθώματα .

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, η κοινοπραξία έχει όλες τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (τήρηση, έκδοση, λήψη βιβλίων και στοιχείων) όταν τηρεί της προϋποθέσεις και θεωρείται επιτηδευματίας .

Επειδή Η Κοινοπραξία αποτελεί ένωση προσώπων, φυσικών ή νομικών, δια της οποίας επιδιώκεται με κοινά μέσα κοινός σκοπός.

Στο εμπορικό δίκαιο κατά ευρεία έννοια, ήτοι στο δίκαιο που διέπει τις ενώσεις προσώπων που συνιστώνται δια συμβάσεως και επιδιώκουν, δια της συμβολής των μελών τους, κοινό σκοπό, δεν προβλέπεται η Κοινοπραξία ως ιδιαίτερος τύπος εταιρίας.

Εάν από τη φύση και το σκοπό της συνάγεται εμπορικότητα, θα εμπίπτει στο πεδίο του εμπορικού δικαίου και συνακόλουθα θα πρέπει να υπαχθεί σε έναν από τους εταιρικούς τύπους που αναγνωρίζονται από το εμπορικό δίκαιο και θα εφαρμόζονται αναλογικά οι εκάστοτε οικείες διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο 1092337/1017/20-11-2003 των Δ/σεων του Υπουργείου

Οικονομικών ΚΒΣ, ΦΠΑ και Εισοδήματος, αναφέρονται τα εξής:

«1. Ως γνωστό, η κοινοπραξία πρόσκαιρα ιδρύεται και υπάρχει για την εκτέλεση αποκλειστικά του κοινού έργου και δεν διαθέτει ίδια μέσα παραγωγής ή επιχειρηματικό δυναμικό και επομένως για την εκτέλεση του κοινού έργου χρησιμοποιεί τα παραγωγικά μέσα των μελών της. Κατά συνέπεια δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για εισφορά των παραγωγικών μέσων στην κοινοπραξία αλλά για χρήση των μέσων αυτών για την εκτέλεση του κοινού έργου και δεν απαιτείται η έκδοση στοιχείου μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας.

2. Η κατανομή των κοινών δαπανών πρέπει να γίνεται με βάση κοστολογικά στοιχεία ανάλογα με τη χρήση των μηχανημάτων ή του προσωπικού των μελών και να προκύπτουν οι κανόνες καταμερισμού των κοινών δαπανών.

3. Για το σκοπό αυτό, εφόσον **από το κοινοπρακτικό, σύμβαση ή άλλο πρόσφορο έγγραφο** προκύπτει ότι η χρήση των μέσων αυτών αφορά την εκτέλεση του κοινού έργου (θέμα πραγματικό), μπορεί να εκδίδεται μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας ειδική εκκαθάριση κατανομής των δαπανών (μη φορολογικό παραστατικό), στην οποία να επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των πρωτοτύπων παραστατικών που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες κοινές δαπάνες, να αναγράφεται διακεκριμένα ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές καθώς και η ένδειξη ότι δεν έχει εκπεσθεί από το μέλος ή την κοινοπραξία κατά περίπτωση, που ήταν ο αρχικός αποδέκτης των στοιχείων».

Επίσης σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./15.4.2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών (ατομική απάντηση) με θέμα «Παρέχονται διευκρινίσεις για την κατανομή κοινών δαπανών κοινοπραξίας», ορίζεται ότι: ...στην περίπτωση κατανομής κοινών δαπανών που πραγματοποιούν τεχνικές εταιρείες μέλη κοινοπραξίας και αφορούν μηχανήματα, λοιπά πάγια, δαπάνες προσωπικού κ.λπ. που ανήκουν σε αυτές και από το κοινοπρακτικό, σύμβαση ή άλλο πρόσφορο έγγραφο προκύπτει ότι η χρήση των μέσων αυτών αφορά την εκτέλεση του κοινού έργου (θέμα πραγματικό), δεν εκδίδεται φορολογικό στοιχείο μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας αλλά αρκεί η έκδοση ειδικής εκκαθάρισης κατανομής των δαπανών (μη φορολογικό παραστατικό).

Περαιτέρω, για την εφαρμογή των οριζόμενων στο αριθμ./ 14.12.2006 έγγραφο, ως κοινή δαπάνη νοείται η δαπάνη που έχει πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία του μέλους της κοινοπραξίας και αφορά στο σύνολό της ή μέρος αυτής την εκτέλεση του κοινού έργου της κοινοπραξίας και με την προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε ότι από το κοινοπρακτικό, σύμβαση ή άλλο πρόσφορο έγγραφο προκύπτει ότι η χρήση των μέσων αυτών αφορά πράγματι την εκτέλεση του κοινού έργου (θέμα πραγματικό).»

Επειδή η κοινοπραξία **δύνатаι** να εκτελεί εργασίες με πάγια των μελών της που τα εισφέρουν σ'αυτή και γι αυτό πρέπει να αναγράφεται στη σύμβαση που υπογράφουν τα κοινοπρακτούντα μέλη . Εν προκειμένω από το από 13/01/2011 συμφωνητικό συστάσεως της προσφεύγουσας κοινοπραξίας που απεστέλει στην υπηρεσία μας από την ίδια με τηλεομοιοτυπία προκύπτει ότι δεν έχει γίνει εισφορά των επίμαχων μηχανημάτων από τα μέλη .

Επειδή η εισφορά ή όχι των παραγωγικών μέσων των κοινοπρακτούντων μελών είναι δυνητική και όχι υποχρεωτική και δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου η απαγόρευση της μίσθωσης.

Επειδή τα μέλη ... με Α.Φ.Μ. ... και με Α.Φ.Μ. ... έχουν φορολογηθεί αντίστοιχα για τα έσοδα τους από τα συγκεκριμένα μισθώματα όπως προκύπτει από φωτοτυπίες των αναλυτικών καθολικών του λογαριασμού 73.00.00.0057 των κοινοπρακτούντων μελών που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα καθώς και από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών

για το υπό κρίση έτος . Επιπλέον οι δηλώσεις των κοινοπρακτούντων μελών εμφανίζουν κέρδη για τη χρήση 2012.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 16/03/2015 και με αρ. πρωτ./16-03-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με ΑΦΜ **και την τροποποίηση** της με αρ./13-2-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012)

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	24.501,99
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	26.053,96
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	50.555,95
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα εισήγηση να διαγραφούν	19.320,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	31.235,95

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

Βάσει δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Απόφασης		
Φορολογητέα κέρδη	ΦΟΡΟΣ	Φορολογητέα κέρδη	ΦΟΡΟΣ	Φορολογητέα κέρδη	ΦΟΡΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
24.501,99	6.125,50	50.555,95	12.638,99	31.235,95	7.808,99	1.683,49
Φόρος που παρακρατήθηκε	33.889,02		33.889,02		33.889,02	0,00
Υπόλοιπο φόρου Πιστωτικό	27.763,52		20.549,24		26.080,03	1.683,49
Πρόσθετος φόρος 44%			2.865,93		740,74	740,74
Τελικό ποσό για επιστροφή	27.763,52		18.384,10		25.339,29	2.424,23

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).