



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

Καλλιθέα 29-01-2014

Αριθμός απόφασης:161

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 210 9572566  
**ΦΑΞ** : 210 9531321

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «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<sup>α</sup> 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. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

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

**2.** Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542 ).

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των ....., ΑΦΜ ..... και ....., ΑΦΜ ....., κατοίκων ....., οδός ....., ως μέλη της άτυπης εταιρείας «.....— .....» κατά της υπ' αριθ. ....../2013

πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 και κατά της υπ' αριθμ. ....../2013 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του διαχειριστικού έτους 2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. ....../2013 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου του .....και την υπ' αριθμ. ....../2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του διαχειριστικού έτους 2002 του Προϊσταμένου του ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις αντίστοιχες από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από ..... εισήγηση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση:

- της υπ' αριθμ. ....../2013 πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου του ....., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος τους φόρος εισοδήματος ποσού €5.546,61, πλέον €7.241,63 (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).
- της υπ' αριθμ. ....../2013 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ..... με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος τους πρόστιμο συνολικού ποσού €586,00 για το διαχειριστικό έτος 2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, παρ.1 και 4, παρ.5, σε συνδυασμό με τα άρθρα 6, 19, 21 και 30, παρ.4 του ΚΒΣ.

## **ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ & ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ**

Επειδή σκοπός του προσωρινού φορολογικού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το Δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί (ΠΟΛ 1102/20-8-2003), ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγράφων του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων. (άρθρο 67 παρ. 2β του ΚΦΕ, ΠΟΛ 1102/20-8-2003). Επισημαίνεται ακόμα ότι τα συμβόλαια θεωρούνται στοιχεία βάσει των οποίων, σύμφωνα με τον ΚΒΣ διενεργούνται φορολογικές εγγραφές. Κατά συνέπεια των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες δεν τηρούσαν βιβλία, ορθά καταρχήν ο προσωρινός έλεγχος προσδιόρισε μόνον λογιστικά εισόδημα από τις αγοροπωλησίες ακινήτων βάσει συμβολαίων, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 του ΚΦΕ που ορίζουν ότι «*ως κέρδος θεωρείται η διαφορά μεταξύ της αξίας ακινήτου που πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο αγοράς*».

Επειδή, από την στενή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 67 του Κ.Φ.Ε. στον προσωρινό έλεγχο δεν προβλέπεται ούτε κρίση επί των τηρουμένων βιβλίων ούτε βεβαίως είναι δυνατός ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. Επισημαίνεται ακόμα ότι δεν θα ήταν δυνατόν να

διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος επί «ατύπου» δηλαδή αδήλωτης εταιρείας η οποία στερείτο ΑΦΜ. Τα ευρήματα του προσωρινού ελέγχου σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα ευρήματα αξιολογούνται μόνον κατά τον τακτικό έλεγχο, όπου είναι δυνατός και επιτρεπτός ο λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός του συνολικού εισοδήματος κατόπιν σχετικής κρίσης επί των τηρουμένων βιβλίων. Μάλιστα ρητά προβλέπεται από την ΠΟΛ 1102/20-2-2003 ότι «παρ.3....Σε κάθε περίπτωση βεβαίως, μπορεί, υπόθεση που ελέγχθηκε με προσωρινό έλεγχο να επιλεγεί με βάση τα σχετικά κριτήρια επιλογής και να οδηγηθεί σε πλήρη και οριστικό έλεγχο κατά το άρθρο 66 του ν. 2238/94, στο πλαίσιο μάλιστα του οποίου δεν αποκλείεται ο καταλογισμός και επί πλέον διαφορών για το φορολογικό αντικείμενο που ήδη ελέγχθηκε από τον προηγούμενο προσωρινό έλεγχο, εφόσον βεβαίως συντρέχει τέτοια περίπτωση. Παρ.4. Επισημαίνεται ότι υποχρεωτικά ελεγκτέα με τακτικό έλεγχο καθίσταται η υπόθεση και γίνεται τακτικός έλεγχος κατά τις κείμενες διατάξεις, για όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις, αν από προσωρινό έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία γενικά δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ανακριβώς στα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία (παρ.2.β άρθ. 67 ν. 2238/94). Τα ίδια πρέπει να εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που κατά τη διάρκεια προσωρινού ελέγχου διαπιστώνεται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία (π.χ. από λογαριασμούς Τραπεζών, χρησιμοποίηση παράνομων φορολογικών ταμειακών μηχανών, ύπαρξη και κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων με μη νόμιμες συναλλαγές, από δεδομένα διαφόρων πηγών πληροφόρησης, από χρήση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων κλπ), για τα οποία απαιτείται τακτικός έλεγχος. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ολοκληρώνεται ο προσωρινός έλεγχος για τον οποίο εκδόθηκε η εντολή, συντάσσονται οι τυχόν εκθέσεις παραβάσεων ΚΒΣ και περαιτέρω η υπόθεση προτάσσεται για άμεσο τακτικό έλεγχο από την αρμόδια προς τούτο ελεγκτική αρχή.».

Οι ..... και ....., από τους προσωρινούς ελέγχους προέκυψε ότι δεν τηρούσαν βιβλία για την δραστηριότητα αγοροπωλησίας ακινήτων, κατά συνέπεια, υποχρεωτικά διατάχθηκε η διενέργεια οριστικού (τακτικού) φορολογικού ελέγχου στους προσφεύγοντες, ο έλεγχος αυτός είναι απολύτως νομότυπος και προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 66 & 67 του ΚΦΕ και δεν αποτελεί διπλή φορολόγηση όπως αβάσιμα ισχυρίζονται.

Ο τακτικός έλεγχος διατάχθηκε στους ..... και ..... (ως φυσικά πρόσωπα) με την με αριθμό ...../2013 εντολή του Προϊσταμένου ..... Από την επεξεργασία των στοιχείων που υπήρχαν στον φάκελο του προσφεύγοντα ..... του ..... (υποβληθείσες δηλώσεις Ε1, Ε9, συμβόλαια αγοράς και πώλησης ακινήτων) προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος απέκτησε ακίνητα α) με την συμπροσφεύγουσα σύζυγό του ..... του ..... ΑΦΜ ..... εξ αδιαιρέτου, κατά πλήρη κυριότητα και με ποσοστό 50% έκαστος αλλά και β) με τον ..... του ..... ΑΦΜ ..... εξ αδιαιρέτου, κατά πλήρη κυριότητα και με ποσοστό 50% έκαστος, γ) ατομικά που δεν αφορά την παρούσα προσφυγή & δ) με άλλους φορολογούμενους που αφορούν την παρούσα προσφυγή.

Ο έλεγχος ..... απεφάνθη ότι το προκύπτον κέρδος από την από κοινού αγορά και πώληση ακινήτων του προσφεύγοντα ..... του ..... α) με την συμπροσφεύγουσα σύζυγό του ..... του ..... και β) με τον ..... του ..... αποτελεί εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων του άρθρου 28 του Ν.2238/94 ατύπων εταιρειών, των οποίων εν τοις πράγμασι, τα εκάστοτε συμμετέχοντα στην αγοροπωλησία φυσικά πρόσωπα, αποτελούν τους εταίρους της, για τις οποίες

κατόπιν των από 5-9-2013 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος υπολογίστηκε εισόδημα και φόρος βάσει ειδικού λογιστικού (κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.) και εξωλογιστικού προσδιορισμού α) για την άτυπη εταιρεία «.....» για τα οικ. έτη 2001 έως 2007, και β) για την άτυπη εταιρεία «.....» για τα οικ. έτη 2006 έως 2010, για τα οποία όμως νόμω υπόχρεη για την καταβολή του φόρου είναι η εκάστοτε «άτυπη εταιρεία» και τα φυσικά πρόσωπα άτυποι εταίροι της έχουν υποχρέωση κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός σε αυτή (σχετ. το με Α.Π.Δ12 1111830 ΕΞ 2011 έγγραφο του Υπ.Οικ.).

Σημειώνεται ότι ο ..... είχε και ατομικά δραστηριότητα από αγοροπωλησία ακινήτων και συγκεκριμένα αγόρασε το έτος 2000 διαμέρισμα .....τμ στην οδό ....., το οποίο πουλήθηκε στο έτος 2001 με λογιστικό κατά τον προσωρινό έλεγχο και κατά δήλωση κέρδος ποσού 3.136.148δρχ (9.203,66€), αλλά και μεταγενέστερα όπως προκύπτει από τις συνταχθείσες εκθέσεις προσωρινού ελέγχου των Δ.Ο.Υ. .... Συνεπώς το προσδιορισθέν εισόδημα, οι καταλογισθείσες παραβάσεις περί μη δήλωσης έναρξης εργασιών και μη τήρησης βιβλίων δεν αφορούν αποκλειστικά και μόνον τις πράξεις που μετέπειτα κρίθηκαν ως συμμετοχή στην άτυπη εταιρεία.

Εκ του λόγου αυτού ο ισχυρισμός ότι καταλογίστηκαν δύο φορές πρόστιμα για την ίδια παράβαση προκύπτει ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή όμως, σύμφωνα με τα ανωτέρω κατά την βεβαίωση στους ..... και ..... για μέρος του φόρου που προέκυψε κατόπιν του τακτικού ελέγχου του ....., είναι δυνατόν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις παρ 2 του άρθρου 72 του ΚΦΕ περί μεταφοράς φορολογητέας ύλης. Δηλαδή όταν «η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου το οποίο σύμφωνα με τον νόμο δεν είχε την φορολογική υποχρέωση για αυτήν την φορολογητέα ύλη. Επειδή σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Επειδή η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο ακύρωσης ή τροποποίησης ή κατά περίπτωση αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη ή οποία περιλήφθηκε στην νέα εγγραφή.» Ακόμα επειδή η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε. δύναται να εφαρμοστεί σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.2523/97 και επί παραβάσεων του Κ.Β.Σ., ενώ δεν ισχύει η προθεσμία για την επιστροφή-συμψηφισμό φόρων. Επειδή στην προκείμενη, οι ..... και ..... δεν είχαν την φορολογική υποχρέωση για μέρος των αγοροπωλησιών ατομικά αλλά ως συμμετέχοντες στην άτυπη εταιρεία και κατά συνέπεια δεν επικυρώθηκαν από τον τακτικό έλεγχο του ..... ως λανθασμένα τα ως προς τα σημεία αυτά τα προαναφερθέντα πορίσματα του προσωρινού/προληπτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και ΔΟΥ ....., καθώς νόμω υπόχρεη σύμφωνα με τον μετέπειτα τακτικό – οριστικό έλεγχο προέκυψε ότι είναι η άτυπη εταιρεία του προσφεύγοντα ..... του ..... με την συμπροσφεύγουσα σύζυγό του ..... του ..... και όχι μεμονωμένα τα φυσικά πρόσωπα που την απαρτίζουν.

Επιπλέον, επειδή η παρ. 1 του άρθρου 72 του ΚΦΕ (ν.2238/94) που εφαρμόζεται ανάλογα ορίζει ότι «*Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος ... ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος...*», ενώ οι ..... και ..... είναι τα ίδια φυσικά πρόσωπα τα οποία κατέβαλλαν τους βάσει συμπληρωματικών δηλώσεων και προσωρινών ελέγχων φόρους με τα

πρόσωπα που συμμετέχουν στην άτυπη εταιρεία και είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν τους φόρους, για λόγους χρηστής διοίκησης, δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν σε βάρος των προσφευγόντων ως μέλη της άτυπης εταιρείας προσαυξήσεις για τους φόρους που ήδη κατεβλήθησαν για τις συγκεκριμένες και μόνον πράξεις.

Επειδή όμως ο έλεγχος του ..... κατά την εκκαθάριση του φόρου και την επιβολή των προστίμων σε βάρος των προσφευγόντων ως μέλη της άτυπης εταιρείας δεν μπορούσε να λάβει υπόψη του στον υπολογισμό του φόρου και των προστίμων τους φόρους και τα πρόστιμα που είχαν καταβληθεί, καθώς οι πράξεις που εξέδωσε δεν είχαν καταστεί κατά την έκδοση οριστικές.

Επειδή ακόμα ο έλεγχος του ..... κατά την εκκαθάριση του φόρου και την επιβολή των προσαυξήσεων επί του φόρου σε βάρος των προσφευγόντων ως μέλη της άτυπης εταιρείας δεν έλαβε υπόψη ότι βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 & 2 του άρθρου 72 δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν σε βάρος τους προσαυξήσεις για τους φόρους που ήδη βάσει δηλώσεων και προσωρινού ελέγχου κατεβλήθησαν.

### **Αποφασίζουμε:**

Α) Με την οριστικοποίηση της εγγραφής (και μετά από αποδοχή ή μετά την τελεσιδικία), κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του ΚΦΕ (ν.2238/94) να επιστραφούν στους προσφεύγοντες όλα τα καταβληθέντα με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις και προσωρινούς ελέγχους ποσά φόρων (όχι προσαυξήσεων) που αφορούν τις συγκεκριμένες πράξεις καθώς και τα πρόστιμα του ΚΒΣ και ΦΠΑ (μητρώου) που κατεβλήθησαν από την ....., πλην διαφορών επί τεκμηρίων για τα οποία πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση κατά τον οριστικό έλεγχο των φυσικών προσώπων,

Β) Οι πρόσθετοι φόροι / προσαυξήσεις να καταλογιστούν ΜΟΝΟΝ επί της διαφοράς του εισοδήματος μεταξύ του αναλογούντος στους προσφεύγοντες προσδιορισθέντος εισοδήματος με την παρούσα και των δηλωθέντων/καταλογισθέντων με τις συμπληρωματικές δηλώσεις και τους προσωρινούς ελέγχους των Δ.Ο.Υ. ....

Περαιτέρω όμως, αποφαινόμεστε ότι δεν αποτελεί διπλή φορολόγηση ο τακτικός έλεγχος και ο καταλογισμός παραβάσεων σε βάρος των προσφευγόντων ως μέλη της άτυπης εταιρείας, αλλά μεταφορά φορολογητέας ύλης κατ' άρθρο 72 παρ. 2 του ΚΦΕ.

Γ) Ο ισχυρισμός ότι καταλογίστηκαν δύο φορές πρόστιμα για την ίδια παράβαση στον ..... να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **ΕΠΙ ΤΟΥ ΤΡΙΤΟΥ & ΤΕΤΑΡΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 4 παρ. 5, 6, 19, 21 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) υποχρέωση τήρησης βιβλίων έχουν και οι άτυπες εταιρείες, και επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε. όταν δεν τηρούνται βιβλία το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους ... όταν δεν τηρούνται βιβλία ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40% (50% για χρήσεις έως 31-12-2003). Επειδή επί μη τήρησης βιβλίων διενεργείται υποχρεωτικός εξωλογιστικός προσδιορισμός, όμως σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας είναι δυνατόν βάσει της παρ. 3 του άρθρου 32 του ΚΦΕ να εφαρμοστεί μικρότερος συντελεστής (ακόμα και αρνητικός). Οι περιπτώσεις ανωτέρας βίας είναι συγκεκριμένες (σεισμός, πυρκαγιά κλπ) και δεν εμπίπτει η συγκεκριμένη.

Περαιτέρω επειδή ο συντελεστής καθαρού κέρδους με κωδ. «9220» επιχείρηση μεταπωλήσεως

οικοπέδων» 24% είναι ο πλησιέστερος και εφαρμοστέος για τον προσδιορισμό των κερδών των προσφευγόντων μέλη της άτυπης εταιρείας (Σ.Τ.Ε. 1846/1954, 573/1961, Εγκ 16/1969) διότι οι κωδικοί «8402» και «8403» αναφέρονται σε τεχνικά έργα (κατασκευές/παραγωγή νέου αγαθού), και δεν εφαρμόζονται στην προκείμενη περίπτωση. Ακόμα επειδή οι ισχυρισμοί περί εκτεταμένων επισκευών εκτός του γεγονότος ότι είναι αναπόδεικτοι, οι δαπάνες δεν έχουν γραφεί σε τηρούμενα βιβλία και για τον λόγο αυτόν δεν εκπίπτουν (άρθρο 31 παρ. 14 ΚΦΕ) σε λογιστικό προσδιορισμό.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, αποφασίζουμε ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί προσδιορισμού του κέρδους μόνον με εφαρμογή λογιστικού προσδιορισμού προβλεπόμενου από το άρθρο 32 του ΚΦΕ να μην γίνει δεκτός, ως νόμω αβάσιμος.

#### **ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΕΜΠΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ**

**Α)** Οι προσφεύγοντες ζητούν την εφαρμογή του διοικητικού συμβιβασμού του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. επί των πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70B του ν.2238/94 Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση 2<sup>α</sup> της υποπαραγράφου Α.5. της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν.4152/2013, όπως ισχύουν κατά την δημοσίευση του Ν.4152/2013, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31-7-2013. Συνεπώς, εφόσον οι πράξεις εκδόθηκαν την 05/09/2013 δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. Πρέπει να ληφθεί ότι, η συνταγματικότητα των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας καθώς η διοίκηση στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας οφείλει να συμμορφώνεται με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να είναι σύμφωνη προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, **αποφασίζουμε** ότι ο ισχυρισμός περί εφαρμογής του διοικητικού συμβιβασμού του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. επί των πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος δεν είναι δυνατόν καταρχήν να γίνει δεκτός στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά με την υφιστάμενη νομοθεσία ούτε στο στάδιο της αποδοχής της διαφοράς ως νόμω αβάσιμος.

**Β)** Οι προσφεύγοντες ζητούν επί των καταλογισθέντων προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν.2523/97) και Κ.Β.Σ. (άρθρου 5 Ν.2523/97) την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 Ν.2523/97.

Επειδή όπως ελέχθη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70β του Ν.2238/94 η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν είναι αρμόδια για την απόφαση εφαρμογής ή μη του άρθρου 9 του Ν.2523/97, **αποφασίζουμε** ότι ο λόγος δεν είναι δυνατόν καταρχήν να γίνει δεκτός στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ως νόμω αβάσιμος.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

να γίνει μερικώς δεκτή η υπ' αριθ. ....../2013 ενδικοφανής προσφυγή των .....  
 ..... ΤΟΥ ..... και ..... ΤΟΥ .....και συγκεκριμένα:

Α) Με την οριστικοποίηση της εγγραφής (και μετά από αποδοχή ή μετά την τελεσιδικία), κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 του ΚΦΕ (ν.2238/94) να επιστραφούν στον προσφεύγοντα όλα τα καταβληθέντα με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις και προσωρινούς ελέγχους ποσά φόρων (όχι προσαυξήσεων) που αφορούν τις συγκεκριμένες πράξεις καθώς και τα πρόστιμα του ΚΒΣ και ΦΠΑ (μητρώου) που κατεβλήθησαν από την ....., πλην διαφορών επί τεκμηρίων για τα οποία πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση κατά τον οριστικό έλεγχο των φυσικών προσώπων,

Β) Οι πρόσθετοι φόροι / προσαυξήσεις να καταλογιστούν ΜΟΝΟΝ επί της διαφοράς του εισοδήματος μεταξύ του αναλογούντος στους προσφεύγοντες προσδιορισθέντος εισοδήματος με την παρούσα και των δηλωθέντων/καταλογισθέντων με τις συμπληρωματικές δηλώσεις και τους προσωρινούς ελέγχους των Δ.Ο.Υ. ....

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

| Επιμερισμός στα μέλη της ατύπου εταιρείας                                                 |                  |                                    |                                                    |                                    |                     |                                                    |                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------|
| ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΦΟΡΟΥ ΑΤΥΠΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ –<br>.....<br>.....–<br>.....<br>..... | Χρήση:<br>2002   | Αναλογούντες φόροι: .....<br>..... |                                                    | Αναλογούντες φόροι: .....<br>..... |                     |                                                    |                               |
| ΦΟΡΟΙ / ΤΕΛΗ / ΕΙΣΦΟΡΕΣ                                                                   | Άτυπη Εταιρεία   | Αναλογία φόρων, κλπ                | Προσαυξήσεις μείον προσαυξήσεις που δεν οφείλονται | Οριστική φορολογική υποχρέωση      | Αναλογία φόρων, κλπ | Προσαυξήσεις μείον προσαυξήσεις που δεν οφείλονται | Οριστική φορολογική υποχρέωση |
| Κέρδη χρήσης                                                                              | 22.186,44        |                                    |                                                    |                                    |                     |                                                    |                               |
| Φόρος επί των κερδών                                                                      | 5.546,61         | 2.773,31                           |                                                    | 2.773,31                           | 2.773,31            |                                                    | 2.773,31                      |
| Προσαυξήσεις επί φόρου άρθρων 1 & 2 ν.2523/97                                             | 6.655,93         | 3.327,97                           | 1.339,59                                           | 1.988,38                           | 3.327,97            | 1.339,59                                           | 1.988,38                      |
| Χαρτόσημο & ΟΓΑ επί κερδών                                                                | 266,23           | 133,12                             |                                                    | 133,12                             | 133,12              |                                                    | 133,12                        |
| Προσαυξήσεις επί Χαρτόσημου & ΟΓΑ επί κερδών                                              | 319,47           | 159,74                             |                                                    | 159,74                             | 159,74              |                                                    | 159,74                        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                             | <b>12.788,24</b> | <b>6.394,12</b>                    | <b>1.339,59</b>                                    | <b>5.054,53</b>                    | <b>6.394,12</b>     | <b>1.339,59</b>                                    | <b>5.054,53</b>               |
| <b>ΠΡΟΣΤΙΜΑ</b>                                                                           |                  |                                    |                                                    |                                    |                     |                                                    |                               |
| Α.Ε.Π...../2013 Κ.Β.Σ.                                                                    | 586,00           | 293,00                             |                                                    | <b>293,00</b>                      | 293,00              |                                                    | <b>293,00</b>                 |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ  
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

**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).



