



**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

23-01-2015

Αριθμός απόφασης:

162

### **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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ..... κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου ..... οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**4.** Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ..... οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .... οικεία έκθεση ελέγχου.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**6.** Την από ..... εισήγηση του ...τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .... και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου ....., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 66.969,22 €, πλέον 38.842,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 105.811,37 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το ....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, και των άρθρων 23,24,25 & 66 του Κ.Φ.Δ. του Ν. 4174/2013, συνεπεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδόθηκε κατά το άρθρο 85§5 του Ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

*Α) μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 παρ. 8 του ΚΦΕ.*

*1<sup>α</sup>) το άρθρο 31§8 ΚΦΕ εισάγει τεκμήριο μαχητό: Χρεωστικοί τόκοι & λουιές δαπάνες είναι εκπεστέα στο σύνολό τους.*

*1. το τεκμήριο είναι μαχητό και επιτρέπεται ανταπόδειξη.*

*2. δεν υπάρχει έδαφος για την εφαρμογή του τεκμηρίου στη συγκεκριμένη υπόθεση.*

*3. ουδεμία απάντηση από τον φορολογικό έλεγχο.*

*1<sup>β</sup>) ερμηνεία του άρθρου 31§8 του ΚΦΕ: οι χρεωστικοί τόκοι είναι εκπεστέοι στο σύνολό τους.*

*1. δεν είναι έσοδα που απαλλάσσονται.*

*2. δεν είναι έσοδα που φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο.*

*3. δεν είναι έσοδα από μερίσματα.*

*4. δεν είναι κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες.*

*Αβάσιμη η προσπάθεια αντίκρουσης των ανωτέρω από τον έλεγχο.*

*Β) παράνομος υπολογισμός πρόσθετου φόρου.*

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τη παράγραφο 10β του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011, ορίζεται, ότι: "Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008".

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή κ. .... ΑΜ ..... της ελεγκτικής εταιρείας ....., που εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του Ν. 2238/1994, κατά τον έλεγχο που διενήργησε στη χρήση 01/01-31/12/2011 και από το Συμπέρασμα με Επιφύλαξη, περιληπτικά προκύπτουν τα ακόλουθα:

«1) Φορολογία εισοδήματος. Τα φορολογητέα αποτελέσματα που δηλώθηκαν με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν αναμορφώθηκαν κατά το ποσό ευρώ 334.846,07.

2) Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία, δεν περιέλαθε στην αντίληψη οτιδήποτε που θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιαστική άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθμ ΠΟΛ.1159/22-07-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

**Επειδή**, σύμφωνα με το Ν. 2238/1994

**Άρθρο 31 – λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος παρ. 1 και 8**

**§1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξυρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

**§8.** Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξυρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης α' δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν. Επίσης, ειδικά για τις πιο πάνω τράπεζες, οι διατάξεις της περίπτωσης β' ισχύουν μόνο για έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 31, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Σχετική, είναι εξάλλου και η ΠΟΛ 1135/04-10-2010 (ΦΕΚ 58 Α'), άρθρο 11§8 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 §2 του ν. 2238/1994, ορίζεται, ότι: “Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.....”.

**Επειδή**, το Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) Τμήμα Β', απαντώντας με το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... έγγραφο της, σε σχετικό ερώτημα της προσφεύγουσας (η από .... αίτηση της) με Θέμα «Οι διατάξεις της

παραγράφου 8 του άρθρου 31 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή επί του κέρδους που προκύπτει από τη συμμετοχή εταιρείας (Α.Ε.Ε.Π.Ε) σε κοινοπραξία εκτέλεσης τεχνικών έργων» της γνωστοποίησης με τη παρ. 3 του παραπάνω εγγράφου, αφού αναφέρει τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 31§8 του ν. 2238/94 και του άρθρου 29§1 του ν. 4072/12, τα ακόλουθα :

“3. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 31 του ν. 2238/94 έχουν εφαρμογή και για τα έσοδα των εταιρειών από τη συμμετοχή τους σε κοινοπραξία καθόσον κατά ρητή διατύπωση του νόμου η κοινοπραξία αποτελεί εταιρεία. Επισημαίνεται ότι για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τα έσοδα των εταιρειών που έχουν ήδη αποκτηθεί από τη συμμετοχή σε κοινοπραξίες κατά το παρελθόν. Άλλωστε και στη β περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, γίνεται αναφορά σε κέρδη από συμμετοχή σε επιχειρήσεις”.

**Επειδή**, στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας περιλαμβάνονται και έσοδα από Κ/Ξ εσωτερικού, καθώς και στα έξοδά της περιλαμβάνονται και τόκοι μακροπροθέσμων και βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων, **κατά ρητή διατύπωση των προαναφερόμενων διατάξεων**, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της προσφεύγουσας που υπόκειται σε φορολογία, δεν εξέπεσε δαπάνες που αναλογούν στα έσοδα από συμμετοχή σε Κ/Ξ, καθώς και ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, ο φορολογικός έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 31§8 του Ν. 2238/1994, διότι το άρθρο αυτό εισάγει την έννοια «τεκμήριο μαχητό», δεν ευσταθεί, είναι αναπόδεικτος, και νόμω αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι διατάξεις του άρθρου 293§1 του ν. 4072/2012, με τις οποίες για πρώτη φορά δόθηκε από το νομοθέτη ρητός νομικός χαρακτηρισμός στη μορφή της κοινοπραξίας, δεν ίσχυαν, κατά το κρίσιμο έτος, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί, καθόσον:

- Στο αρ. 741 ΑΚ ορίζεται η έννοια της εταιρείας ως εξής: *«Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό»*. Ως εκ τούτου στην έννοια της εταιρείας υπάγονται όλες οι ενώσεις προσώπων που ιδρύονται με δικαιοπραξία για την επιδίωξη κοινού σκοπού σε όλα τα μέλη της ένωσης. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 784 ΑΚ: *« Η εταιρία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες...»*
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293§1 του ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012): *“Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωριστεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα”*. Περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του άρθρου 294 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται το πεδίο εφαρμογής αυτού ως εξής: *“ Ο παρών νόμος εφαρμόζεται και στις εταιρείες, οι οποίες κατά την έναρξη της ισχύος του δεν τελούν σε εκκαθάριση ή σε πτώχευση”*.
- Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4072/2012 αναφορικά με την κοινοπραξία διευκρινίζεται ότι: *« Σκοπός των προτεινόμενων διατάξεων δεν είναι η ρύθμιση της κοινοπραξίας ως ενός νέου εταιρικού τύπου αλλά η θέση ορισμένων κανόνων που εφαρμόζονται σ’ αυτή, ενόψει και της αβεβαιότητας που υπάρχει στη νομολογία. Ο όρος «κοινοπραξία» απαντάται στη φορολογική νομοθεσία και σε διάφορα νομοθετικά κείμενα, τα οποία ρυθμίζουν ειδικές μορφές κοινοπραξιών, όπως στον ν. 3669/2008 για τα δημόσια έργα. Η χρησιμοποίηση, εντούτοις, του όρου «κοινοπραξία» στις συναλλαγές είναι πολύ ευρύτερη και δεν περιορίζεται στις μορφές των νομοθετικά ρυθμιζόμενων κοινοπραξιών..... Κοινό χαρακτηριστικό, τόσο της “γνήσιας” όσο και της “μη γνήσιας” κοινοπραξίας, είναι όπως άλλωστε όλες οι προσωπικές εταιρείες, ότι υπάγονται στη γενική έννοια της εταιρείας του αστικού κώδικα αλλά και ότι δεν έχουν νομική προσωπικότητα (αρ. 293 παρ. 1 εδ. 1). Για λόγους διευκόλυνσης των συναλλαγών κρίθηκε,*

εντούτοις σκόπιμο να παρασχεθεί και στις δύο αυτές μορφές κοινοπραξιών ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα, όπως, άλλωστε έχει γίνει δεκτό και με την υπ' αρ. 14/2007 απόφαση της ΟΛΑΠ (αρ. 293 παρ.1. εδ.3).....»

- Ειδικότερα, στην υπ' αρ. 14/2007 απόφαση της Ολομελείας του ΑΠ, διευκρινίστηκε ότι:  
«Κατά το άρθρο 62 Κ.Πολ.Δ, όποιος έχει την ικανότητα να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων έχει και την ικανότητα να είναι διάδικος. Ενώσεις προσώπων που επιδιώκουν κάποιο σκοπό, χωρίς να είναι σωματεία, καθώς και εταιρείες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα, μπορούν να είναι διάδικοι. Κατά το άρθρο δε 64 παρ. 3 του ιδίου Κώδικα, οι πιο πάνω ενώσεις προσώπων και οι εταιρείες χωρίς νομική προσωπικότητα, παρίστανται στο δικαστήριο με τα πρόσωπα, στα οποία έχει ανατεθεί η διαχείριση των υποθέσεών τους. Από τις διατάξεις αυτές, συνδυαζόμενες και προς αυτήν του άρθρου 951 παρ. 1 εδ. β Κ.Πολ.Δ, η οποία ορίζει ότι, όταν πρόκειται για ένωση προσώπων του άρθρου 62 παρ. 2, η αναγκαστική εκτέλεση (για την ικανοποίηση χρηματικών απαιτήσεων), γίνεται στην κοινή περιουσία τους, προκύπτει ότι οι εταιρείες που δεν έχουν νομική προσωπικότητα, όπως είναι και οι ενώσεις νομικών ή και φυσικών προσώπων με πρόθεση εταιρικής συνεργασίας και ενέργεια εμπορικών πράξεων με εταιρικό σκοπό (κοινοπραξίες), μολονότι δεν είναι αυτοτελείς φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, μπορούν, κατ' εξαίρεση του κανόνα της πρώτης παραγράφου του άρθρου 62 Κ.Πολ.Δ, που υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της δικονομικής διευκολύνσεως των συναλλασσομένων με την ένωση τρίτων, να είναι διάδικοι και να παρίστανται στο δικαστήριο με τα πρόσωπα που κατά το καταστατικό τις αντιπροσωπεύουν ή που διαχειρίζονται τις υποθέσεις τους.» Εάν η κοινοπραξία δεν υποβλήθηκε στις διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται από το άρθρο 42 του Εμπορικού Νόμου για τις ομόρρυθμες εταιρείες, τότε λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρία "εν τοις πράγμασι" (Ολομ.ΑΠ 22/1998), με όλες τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός αυτό, δηλαδή εφαρμόζεται το δίκαιο της ομόρρυθμης εταιρίας σε όλη του την έκταση, ως προς τη διαχείριση της εταιρίας, την ευθύνη των εταίρων, τη λύση και τις συνέπειες αυτής.
- Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ν. 4072/2012 ουσιαστικά ενσωμάτωσε στο θετικό δίκαιο κοινώς παραδεδεγμένους κανόνες νομολογιακής πρακτικής. Η έννομη τάξη αναγνωρίζει την ύπαρξη εταιρειών με ή χωρίς νομική προσωπικότητα ανάλογα με την τήρηση συγκεκριμένων διατυπώσεων δημοσιότητας, όπως αυτές ορίζονται στο νόμο. Η δε κοινοπραξία αποτελεί εταιρεία, ανεξαρτήτως της ύπαρξης νομικής προσωπικότητας. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θεώρησε απαραίτητο να περιβληθεί η κοινοπραξία συγκεκριμένο εταιρικό τύπο, και άρα να αποκτήσει νομική προσωπικότητα, το όρισε ρητά (π.χ. π.δ. 60/2007).

Εξάλλου, στην απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών, στο υποβληθέν ερώτημα της προσφεύγουσας, ρητώς αναφέρεται, ότι, για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τα έσοδα των εταιρειών που έχουν ήδη αποκτηθεί από τη συμμετοχή σε κοινοπραξίες κατά το παρελθόν. Άλλωστε και στη β περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, γίνεται αναφορά σε κέρδη από συμμετοχή σε επιχειρήσεις'.

**Επειδή,** ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, σύμφωνα με το οποίο η προσθήκη των λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη της δεν οδηγεί σε καταλογισμό επιπλέον φόρου εισοδήματος, παρά αποκλειστικώς σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου, το οποίο περιορίζεται από το ποσό των 93.502,47 €, που προκύπτει βάσει δήλωσης, στο ποσό των 26.533,25 € βάσει ελέγχου, δεν ευσταθεί και είναι νόμω αβάσιμος καθόσον:

1. ο κύριος φόρος καταλογίσθηκε με τη προσθήκη λογιστικής διαφοράς βάσει συγκεκριμένης διάταξης Νόμου

2. από τη νέα εκκαθάριση και την έκδοση ΤΑΦΕ ποσού 92.708,67 €, προκύπτει διαφορά κύριου φόρου, επί του οποίου επιβλήθηκαν οι προσαυξήσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 1 του ν. 2523/1997 "Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) ..... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης"

**Επειδή**, οι επιβληθείσες προσαυξήσεις είναι οι προβλεπόμενες του άρθρου 2 παρ. 1 & 2 του ν. 2523/1997, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος, μη νόμιμος και πρέπει να απορριφθεί.

**Επειδή**, η αρχή της Προστατευόμενης Εμπιστοσύνης (άρθρο 5 § 1 Σ), παρέχει προστασία στους πολίτες και εγγυάται ότι τα δικαιώματα και τα έννομα συμφέροντα που θεμελιώνονται στη νόμιμη δράση τους θα διατηρηθούν στο μέλλον και δεν θα μεταβληθούν από το νομοθέτη δυσμενώς, αιφνιδίως και βέβαια χωρίς τη συνδρομή αποχρώντος λόγου δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. Α. Μανιτάκη, Ανάκληση διοικητικής άδειας και αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 38 (1984), σ. 185 επ., Ευ. Κουτούπα-Ρεγκάκου, Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 49 (1995), σ. 1382 επ. και από τη νομολογία ΣτΕ 602/2003 και ΣτΕ 247/1980).

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή εφήρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 και 8 του ν. 2238/1994, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 1 και 2 του ν. 2523/1994, καθώς από την έκθεση του φορολογικού ελέγχου για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, δεν εφήρμοσε σαφείς διατάξεις Νόμου.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάσθηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, με βάση τις οποίες ο φορολογούμενος δεν πρέπει να υφίσταται κυρώσεις οσάκις η συμπεριφορά του υπήρξε σύμφωνη με τις κατευθύνσεις της φορολογικής αρχής. Τα ανωτέρω ισχύουν κατά μείζονα λόγο σε περίπτωση, που η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε την ορθότητα και τη νομιμότητα των ενεργειών του φορολογούμενου με δικές της θετικές ενέργειες, εν προκειμένω δε θετική ενέργεια είναι η επιστροφή φόρου στη προσφεύγουσα.

**Επειδή**, οι αρχές της χρηστής διοίκησης επιβάλλουν στα διοικητικά όργανα, κατά την άσκηση της διακριτικής τους εξουσίας, να ενεργούν σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα, ώστε κατά των αρχών της την εφαρμογή των σχετικών νομοθετικών διατάξεων σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να αποφεύγονται ανεπιεικείς και άδικες λύσεις.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάζονται οι αρχές χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου στηρίζεται σε εσφαλμένη πραγματική βάση δεδομένου ότι, η ανοχή της διοικήσεως δεν μπορεί να νομιμοποιήσει παραβάσεις ούτε να δικαιολογήσει την επέκτασή τους και ως εκ τούτου εφόσον πρόκειται για σαφή διατύπωση νόμου, τον οποίο η προσφεύγουσα δεν εφήρμοσε, ο ισχυρισμός της είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος. Εξάλλου η επιστροφή φόρου έγινε βάσει του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, ο δε προκύπτον κύριος φόρος και ο επ' αυτού πρόσθετος, βάσει μερικού/προσωρινού ελέγχου και με την εφαρμογή των σχετικών

νομοθετικών διατάξεων

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου του ..... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση

1) της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου ....., οικ. έτους 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                                              | 55.391.710,12        |
| Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου                                      | 334.846,07           |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου</b>                                 | <b>55.726.556,19</b> |
| Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση διαγραφούν | 0,00                 |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b>                         | <b>55.726.556,19</b> |

#### **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                          | 66.969,22         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (58%) | 38.842,15         |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>        | <b>105.811,37</b> |

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).

