



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

Καλλιθέα 29-01-2014

Αριθμός απόφασης:168

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^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. 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 του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως μέλος της άτυπης εταιρείας «.....» κατά της υπ' αριθ./2013 πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και κατά της υπ' αριθμ./2013 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του διαχειριστικού έτους 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2013 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου και την υπ' αριθμ./2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του διαχειριστικού έτους 2009 του Προϊσταμένου , 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:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

- της υπ' αριθμ./2013 πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων & επιβολής φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου , με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσού €4.144,32, πλέον €4.268,65 (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).
- της υπ' αριθμ./2013 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού €293,00 για το διαχειριστικό έτος 2009 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

Οι και η σύζυγός του , δεν είχαν ελεγχθεί ως φυσικά πρόσωπα για το οικ. έτος 2010 πριν της με αρ./2013 εντολής του Προϊσταμένου Κατά συνέπεια των ανωτέρω τα καταλογιζόμενα με την προβαλλόμενη πράξη ουδέποτε έχουν περιληφθεί σε άλλο φύλλο ελέγχου και ουδέποτε είχαν ελεγχθεί στο παρελθόν όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Περαιτέρω, 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 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 **οικ. έτους 2010 από την από κοινού αγορά και πώληση ακινήτων** του προσφεύγοντα του 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 την οποία κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος υπολογίστηκε εισόδημα και φόρος βάσει ειδικού λογιστικού (κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε.) και εξωλογιστικού προσδιορισμού 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 προσφεύγων είχε και ατομικά δραστηριότητα από αγοροπωλησία ακινήτων και συγκεκριμένα αγόρασε το έτος 2000 διαμέρισματμ 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. που αφορούν προηγούμενα οικονομικά έτη.

Για τους λόγους αυτούς **αποφασίζουμε ότι** οι ισχυρισμοί ότι καταλογίστηκαν δύο φορές πρόστιμα για την ίδια παράβαση και ότι έχει επέλθει διοικητικός συμβιβασμός επί του αντικειμένου φορολόγησης των προσβαλλομένων πράξεων δεν γίνονται δεκτοί ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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 υποχρεωτικά 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 του προσφεύγοντος μέλος 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 του προσφεύγοντος 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) Ο προσφεύγων ζητά 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^α 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) Ο προσφεύγων ζητά 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 ελέγχθη, 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 απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη η προσφυγή στο σύνολό της.

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

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΦΟΡΟΥ ΑΤΥΠΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ – -		Αναλογούντες φόροι:		
	Χρήση: 2009			
ΦΟΡΟΙ / ΤΕΛΗ / ΕΙΣΦΟΡΕΣ	Άτυπη Εταιρεία	Αναλογία φόρων, κλπ	Μείον διαφορά προσαυξήσεων βεβαιωθέντος κυρίου φόρου από ημερομηνία βεβαίωσης έως ημερομηνία έκδοσης απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Ποσά σε €				
Κέρδη χρήσης	41.443,22			
Φόρος επί των κερδών	8.288,64	4.144,32	0,00	4.144,32
Προσαυξήσεις επί φόρου άρθρων 1 & 2 ν.2523/97 (46 X 2,5%) 115%	9.531,94	4.765,97	155,41	4.610,56
ΣΥΝΟΛΟ	17.820,58	8.910,29	155,41	8.754,88

ΠΡΟΣΤΙΜΑ				
Α.Ε.Π./2013 Κ.Β.Σ.	586,00	293,00		293,00

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).