



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 23/09/2016

Αριθμός απόφασης:3186

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδούκατά των: **α)υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, **β)υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, οικ. έτους 2009, και **γ)υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας**, διαχειριστικής περιόδου 01/1/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: **α)υπ'αριθμ.163/24-03-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, **β)υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, οικ. έτους 2009, και

γ) υπ' αριθμ..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας**, διαχειριστικής περιόδου 01/1/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από εκθέσεις :α) ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 του ν.2523/1997), β) επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και γ) τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, εταιρείας «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού **600,00 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 04/03/2016 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της

β) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2009 (χρήση 2008), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 46.305,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 55.566,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **101.872,10 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 και 34 του ν. 2238/94.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 04/03/2016 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της

γ) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2008 ποσό **90.568,54 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **280.568,54 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου μεταξύ δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου και πιστωτικού υπολοίπου ελέγχου ύψους **190.000,00 ευρώ**, προέκυψε διότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές μετά του αναλογούντος

αυτών ΦΠΑ, προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 04/03/2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της,

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συγκεκριμένα στο πλαίσιο του ελέγχου των κ.κ.καιπου διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης, διαπιστώθηκε η αγορά από αυτούς εξ ημισείας δύο ακινήτων στη συμβολή των οδών, στην περιοχή της με πωλήτρια την προσφεύγουσα εταιρεία. Από την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών των αγοραστών και των παραστατικών επί συγκεκριμένων συναλλαγών που απεστάλησαν από την, εντοπίσθηκαν συναλλαγές μεταξύ των εμπλεκόμενων προσώπων (αγοραστών και πωλητών) από όπου προέκυψε, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε και στην πωλήτρια προσφεύγουσα εταιρεία από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης (σχετ. η υπ'αριθμ...../12 εντολή ελέγχου), ότι το πραγματικό τίμημα αγοραπωλησίας των δύο ακινήτων είναι μεγαλύτερο από το αναγραφόμενο στις οικείες υπ'αριθμ..... /2005 και/2008 συμβολαιογραφικές πράξεις της συμβολαιογράφου

Αναλυτικότερα, στην υπό κρίση περίπτωση, διαπιστώθηκε ανακριβής αναγραφή του τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου επί της συμβολαιογραφικής πράξης με αριθμ...../07.03.2008 της συμβολαιογράφου , με συνολικό τίμημα **600.000,00 ευρώ**, πραγματικής συνολικής αξίας συναλλαγής **1.250.000,00 ευρώ**, με ποσό ανακρίβειας **650.000,00 ευρώ** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ.1, 16,13 παρ.1 και 4, 18 παρ.2 και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) .

Εν συνεχεία η εν λόγω ελεγκτική Υπηρεσία διαβίβασε με το υπ'αριθμ.18008 έγγραφο το φάκελο της υπόθεσης λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα την από 27/08/2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία για τα οικονομικά έτη 2008-2010 (χρήσεις 2007– 2009) είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 με την αποδοχή και εξόφληση του με αριθμό εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010, το με αριθμ.....συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. την τροποποίησή του, διότι ως ισχυρίσθηκε εσφαλμένα καταλογίσθηκε Φ.Π.Α. με το εν λόγω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό καθόσον η αποκρυβείσα ύλη αφορά αξία ακινήτου το οποίο οικοδομήθηκε με την υπ'αριθμ..... /2005 άδεια οικοδομής και ως εκ τούτου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α...

Για το θέμα αυτό υπέβαλε και στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικής διοίκησης την από 15/07/2015 αίτησή της. Επί της αίτησης αυτής το Τμήμα Β' της Διεύθυνσης Ελέγχων απάντησε με το υπ'αριθμ..... /09-10-2015 έγγραφο το οποίο κοινοποιήθηκε και στην Δ.Ο.Υ. και στο οποίο αναφέρεται ότι: «*Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα πρέπει*

να διορθωθεί ως προς τη χρήση που βαρύνεται με τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία ήτοι τη χρήση 2007 (οικ.έτος 2008), στην οποία αντιστοιχεί η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθόσον, τότε θεωρείται ότι αποκτήθηκε το ακαθάριστο έσοδο από την πώληση του εν λόγω ακινήτου (άρθρο 12 ν.3522/2007 και εγκ. ΠΟΛ 1052/2007). Περαιτέρω το εν λόγω Εκκαθαριστικό θα πρέπει να εκδοθεί υπό το βάρος της απόκρυψης εσόδων (διαπίστωση αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης κατά την έννοια της παρ.3 του άρθρου 2 του ν.3888/2010) με τις επιπτώσεις επί του ποσού φόρου εισοδήματος βάσει των παρ.6 και 8 του άρθρου 6 και επί του ποσού Φ.Π.Α. βάσει της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.3888/2010 (σχετ. ΠΟΛ 1147/2010). Η αρμόδια για τη διόρθωση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Δ' Δ.Ο.Υ., στην οποία κοινοποιείται το παρόν, παρακαλείται για τις δικές της ενέργειες κατ' εφαρμογή των ανωτέρω».

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί τροποποίησης του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού, όπως αναφέρεται και στο κεφ. «Περί του Συμπληρωματικού Σημειώματος Περαιώσης Ν.3888/2010 στον παρόντα έλεγχο» της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και δυνάμει της υπ' αριθμ..... /23-02-2016 (σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ..... /19-10-2015) εντολής επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου καθώς και κάθε συναφής προγενέστερη ή μεταγενέστερη πράξη της Διοίκησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ύπαρξη περαιώσης. Η φορολογική αρχή μη νομίμως επανέρχεται διενεργώντας έλεγχο σε περαιωμένη χρήση επικαλούμενη στοιχεία, τα οποία είχε στη διάθεσή της κατά την διενέργεια της περαιώσης.
- Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει ορθά την παρ.4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 και την παρ.8 της ΠΟΛ 1019/2011 και να τροποποιήσει το υπ' αριθμ..... /07-07-2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης σύμφωνα με την παρ.7 της ΠΟΛ1019/2011. Με το ως άνω συμπληρωματικό σημείωμα καταλογίσθηκε φόρος περαιώσης και φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 534.386,44 €. Εσφαλμένα καταλογίσθηκε ΦΠΑ διότι η εν λόγω οικοδομή που αναγράφεται στο υπ' αριθμ. /2008 συμβόλαιο ανεγέρθη με άδεια που εκδόθηκε στο έτος 2005. Προς τούτο υπέβαλε την υπ' αριθμ..... /13-07-2015 αίτησή της στην Δ.Ο.Υ. με την οποία ζήτησε την τροποποίηση του εν λόγω εκκαθαριστικού. Η φορολογική αρχή δεν προέβη στην τροποποίησή του, συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν καθότι δεν έχει τηρηθεί με τον ορθό τρόπο η δέουσα διαδικασία όπως την ορίζουν οι ερμηνευτικές ΠΟΛ του ν.3888/2010.
- Η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος του με αριθμ..... /2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας είναι εσφαλμένη και δεν στηρίζεται σε νόμιμα αποδεικτικά μέσα αλλά σε απλές υποθέσεις οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να

αποτελέσουν αποδεικτικά στοιχεία πολλώ δε μάλλον δεν συνιστούν αντέγγραφο όπως ο νόμος απαιτεί σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 34 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ.3 του άρθρου 1 του ν.1587/1950. Ο έλεγχος στηρίζεται σε καταθέσεις χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς τραπεζής οι οποίες δεν μπορούν επ' ουδενί να εκληφθούν ως αντέγγραφο.

- Οι τραπεζικές επιταγές εκδόσεως των αγοραστών με δικαιούχο τονή την προσφεύγουσα εταιρεία για τις οποίες ο έλεγχος θεωρεί ότι αφορούν την αγοραπωλησία των ακινήτων που αναφέρεται στο ως άνω συμβόλαιο αγοραπωλησίας εκδόθηκαν πολύ μεταγενέστερα από τον χρόνο αγοραπωλησίας των ακινήτων (28/12/2005) ως εκ τούτου αβάσιμα και αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε το πραγματικό καταβληθέν τίμημα στο ποσό των 1.250.000,00 ευρώ σχετικά με το υπ' αριθμ./07.03.2008 συμβόλαιο .
- Τα ποσά των εν λόγω επιταγών αφορούν ταμειακή διευκόλυνση που παρασχέθηκε από τους αγοραστές στην προσφεύγουσα εταιρεία με την μορφή δανείου δυνάμει των από,,..... ιδιωτικών συμφωνητικών για κάποιες καταβολές αλλά και άτυπα για τις υπόλοιπες λόγω της ιδιαίτερης σχέσης, συνεργασίας και αυξημένης εμπιστοσύνης που υπήρχε μεταξύ τους και δεν συνδέονται επ' ουδενί με την υπό κρίση αγοραπωλησία. Ως εκ τούτου επιτρεπτός είναι μόνο ο καταλογισμός χαρτοσήμου δανείου.
- Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει προβεί σε σύνταξη διορθωτικού συμβολαίου σύμφωνα με το με αριθμ.πρωτ.Δ13 1065690/16-04-2013 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και της ΠΟΛ1007/18.01.1989 αποτελεί αναμφισβήτητη απόδειξη ότι στις υπό κρίση αγοραπωλησίες δεν υπήρξε συνομολογημένο αποκρυβέν και καταβληθέν τίμημα πλέον του αναφερόμενου στα οικεία συμβόλαια.
- Ακόμα και εάν κριθεί ότι στην περίπτωση της συντρέχει η εφαρμογή του άρθρου 34 του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και για το λόγο ότι η φορολογική αρχή θεωρεί ως χρόνο απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων τη χρήση 2008 κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 34 του ν.2238/1994.
- Η φορολογική αρχή εσφαλμένα και κατά παράβαση του άρθρου 6 του ν.2859/2000 καταλογίζει ΦΠΑ, τούτο διότι η οικοδομή στην οποία αφορά η υπό κρίση αγοραπωλησία, αναγέρθηκε με άδεια εκδοθείσα κατά το έτος 2005.
- Ο αποκλεισμός της προσφεύγουσας εταιρείας από την δυνατότητα για διοικητική επίλυση της διαφοράς αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης και καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη άλλως πρέπει να παρασχεθεί το δικαίωμα να ζητηθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 70 του ν.2238/1994.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία για τα οικονομικά έτη 2008- 2010 (χρήσεις 2007 – 2009) είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 με την αποδοχή και εξόφληση του με αριθμό εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010.Εν συνεχεία μετά την περαίωση περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα το με αριθμ.πρωτ...../29-08-2014 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις δυνάμει της υπ'αριθμ..... /23-02-2016 (σε αντικατάσταση της υπ'αριθμ..... /19-10-2015) εντολής επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008. Κατόπιν του διενεργηθέντος επανελέγχου, καταλογίσθηκε η διαπιστωθείσα αποκρυσταλλώσιμη ύλη στην χρήση 2008 και εκδόθηκε η υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, η υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2009, και η υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/1/2008-31/12/2008 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της συντρέχει η εφαρμογή του άρθρου 34 του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, ως εκ τούτου οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για το λόγο ότι η φορολογική αρχή θεωρεί ως χρόνο απόκτησης των ακαθάριστων εσόδων τη χρήση 2008, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 34 του ν.2238/1994.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσύμφωνου αυτού...».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από το κεφ. «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ Σ.Δ.Ο.Ε.» για την αγοραπωλησία του υπό κρίση ακινήτου πριν την έκδοση του υπ'αριθμ...../07.03.2008 οριστικού συμβολαίου, υπεγράφη το υπ'αριθμ..... /28.12.2005 προσύμφωνο αγοραπωλησίας όταν το ακίνητο ήταν υπό ανέγερση αντί τιμήματος 400.000,00 ευρώ και με την υπ'αριθμ..... /26.02.2007 συμβολαιογραφική πράξη τροποποιήθηκε το εν λόγω προσύμφωνο ως προς την αξία του καταβληθέντος τιμήματος σε 600.000,00 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη στην περίπτωση που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Στην προκειμένη περίπτωση από την ημερομηνία σύνταξης του υπ'αριθμ..... /28.12.2005 συμβολαιογραφικού προσυμφώνου συμπληρώθηκαν δύο (2) έτη την 28.12.2007, ενώ το οριστικό συμβόλαιο υπεγράφη την 07.03.2008. Ως εκ τούτου χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η 28.12.2007 και η διαπιστωθείσα αποκρυβείσα ύλη πρέπει να καταλογισθεί στην χρήση 2007 .

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 34 του ν.2238/1994 και εσφαλμένου καταλογισμού της αποκρυβείσας ύλης, από την φορολογική αρχή, στην χρήση 2008, βασίμως προβάλλεται, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η έρευνα των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Σημειώνεται ότι:

A) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...

β) ..,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

B) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013,

όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ Ο Προϊστάμενος δε της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πρέπει να ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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).

