



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.02.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 363

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου 91.739,08 € και επιβλήθηκε ποσό φόρου 58.138,77 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 57.929,46 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 116.068,23 €, λόγω μη αυτοπαράδοσης των ακινήτων της προσφεύγουσας που εκμίσθωσε (ο φόρος επιβλήθηκε στην αξία του κόστους κατασκευής των ακινήτων, ήτοι $651.642,84 \text{ €} \times 23\% = 149.877,85 \text{ €}$).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου κατά 91.739,08 €, καθόσον εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου 96.509,96 € και επιβλήθηκε ποσό φόρου 30.026,36 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 15.013,18 €, ως αποτέλεσμα της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 91.739,08 € και λόγω μη έκδοσης στοιχείου παράδοσης ακινήτων στους οικοπεδούχους ποσού 34.797,24 € (το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής επί οικοπέδου τρίτων με το σύστημα της αντιπαροχής ανερχόταν σύμφωνα με το βιβλίο κοστολογίου μέχρι τις 31/12/2015 σε 540.851,40 € το ποσοστό συνιδιοκτησίας των οικοπεδούχων σε $279,73/1000$ και ως εκ τούτου έπρεπε να εκδοθεί στοιχείο παράδοσης με αξία $540.851,40 \text{ €} \times 279,73/1000$ (ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου) = $151.292,36 \text{ €}$ και Φ.Π.Α. $\times 23\% = 34.797,24 \text{ €}$).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από08.2019 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ κατόπιν της υπ' αριθ. .../... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Από 01.01.2014 δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν καταλογιστικές πράξεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου με βάση καταλογιστικές πράξεις της φορολογίας εισοδήματος για προγενέστερες του 2014 διαχειριστικές χρήσεις, δυνάμει οποιασδήποτε διάταξης του καταργηθέντος καθ' ολοκληρίαν ν. 2238/1994 καθώς η νομοθετική κατάργηση του νόμου αυτού παράγει ισοδύναμο αποτέλεσμα με φορολογικούς νόμους μη προβλέποντες παραγραφή.
- 2) Από τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 καταδεικνύεται η συνάφεια των προσβληθεισών με έτερη (την υπ' αριθ. πρωτ. .../....09.2019) ενδικοφανή προσφυγή καταλογιστικών πράξεων φορολογίας εισοδήματος με τις υπό κρίση πράξεις Φ.Π.Α..
- 3) Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και το διαπιστωτικό μέρος της έκθεσης ελέγχου, δεν είναι προσηκόντως αιτιολογημένα.
 - Η έλλειψη αιτιολογίας αφορά αφενός στον μη συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου το οποίο έχει διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο στην προσβαλλόμενη πράξη για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 των 91.739,08 €, το οποίο υπερκαλύπτει το χρεωστικό υπόλοιπο των 58.138,77 € και τελικώς ως πιστωτικό υπόλοιπο (εκ 58.138,77 €) δεν μπορεί να επιβαρυνθεί με πρόσθετο φόρο. Η μεθοδολογία του ελέγχου συνιστά τέχνασμα προκειμένου να επιβαρύνει την προσφεύγουσα με πρόσθετους φόρους.
 - Στην επόμενη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 προέκυψε ως αναμορφωθέν πιστωτικό ποσό το ποσό των 91.739,08 €, το οποίο διαμορφώθηκε στην εν λόγω χρήση όχι στην προηγούμενη, όπως θα έπρεπε.
 - Στην επόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015 η φορολογική αρχή κατόρθωσε να μηδενίσει το πιστωτικό υπόλοιπο.
 - Βάσει των ανωτέρω πράξεων επιβλήθηκαν υπέρογκες προσαυξήσεις 57.929,46 € + 15.013,18 €, ενώ δεν έπρεπε να επιβληθούν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 και 4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. ...

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25/11/2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2γ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: ... γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 και 2δ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: ... δ) για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές. Για τις παραδόσεις ακινήτων στον κύριο του

οικοπέδου που αναθέτει σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αξία των κτισμάτων που παραδίδονται σε αυτόν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτά. Η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται από τον κύριο του οικοπέδου στον εργολάβο κατασκευαστή ή στον από αυτόν υποδεικνυόμενο τρίτο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 4 περ. γ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: ... γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.: i) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου. ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/2006 ορίζεται ότι: «Αποφασίζουμε:

1. Την τήρηση θεωρημένου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» από τον επιτηδευματία που πραγματοποιεί κατασκευές και πωλήσεις οικοδομών, για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) όπως ισχύει, στο οποίο παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος αυτής. Ως «οικοδομή» νοείται το σύνολο των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής άδειας. Το «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και αντί τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» μπορεί να

τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής». Για την τήρηση του «βιβλίου κοστολογίου οικοδομών» ορίζονται τα ακόλουθα:

Α) Ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση της. Κόστος «οικοδομής» θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερσή της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της «οικοδομής». Στην περίπτωση που οι παραπάνω δαπάνες πραγματοποιούνται για περισσότερες από μία «οικοδομές» η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση αυτών και σε περίπτωση που υπάρχει δυσχέρεια προσδιορισμού της πραγματικής διάθεσης, με επιμερισμό της αξίας της δαπάνης ανάλογα με την συνολική επιφάνεια κάθε «οικοδομής». ...

Γ) Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης. Δικαιολογητικό εγγραφής δαπάνης που λαμβάνεται πριν από την υποχρέωση υποβολής εμπρόθεσμης δήλωσης του υποκαταστήματος καθώς και η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της δήλωσης του υποκαταστήματος. Επί αντιπαροχής η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου που ορίζεται στην παράγραφο 2 της παρούσας. Σε περίπτωση που μεταγενέστερα διαπιστώνεται διαφορά στην αξία του οικοπέδου η διαφορά αυτή καταχωρείται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της διαπίστωσής της. Οι αναλογούσες αποσβέσεις καταχωρούνται κατά περίπτωση μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ή την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι αργότερα από την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της «οικοδομής» όταν αυτή ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης. Όταν το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά.

Δ) Για την «οικοδομή» της οποίας η άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1-1-2006 και υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως έχει προκύψει υποχρέωση υποβολής της δήλωσης υποκαταστήματος, η ενημέρωση του βιβλίου με τις ήδη πραγματοποιηθείσες δαπάνες, μπορεί να γίνει μέχρι την 15^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την δημοσίευσή της.

2. Την έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον κύριο του οικοπέδου για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ανεγείρεται επί οικοπέδου τρίτου με το σύστημα της αντιπαροχής, με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων στον οικοπεδούχο, στο περιεχόμενο του οποίου αναγράφονται τα εξής:

α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση έδρας ή κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας),

β) Η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον κύριο του οικοπέδου από τον εργολάβο κατασκευαστή,

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1067/2006 ορίζεται ότι: «**ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2. ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ «ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ»**

2.1 Γενικά - Υπόχρεος έκδοσης

Το στοιχείο «Παράδοση κτισμάτων» εκδίδεται από την κατασκευάστρια επιχείρηση - εργολάβο που αναλαμβάνει την ανέγερση της οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής προς τον κύριο του οικοπέδου για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Ν. 2859/2000 (σχετική η παράγραφος 1.1 της παρούσας). Στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο, η οποία αποτελεί τη φορολογητέα βάση εφαρμογής του ανάλογου συντελεστή Φ.Π.Α., προκειμένου να προκύψει το ποσό του φόρου που επιρρίπτεται στον οικοπεδούχο και αποδίδεται στο Δημόσιο από τον εργολάβο κατασκευαστή. Η αξία αυτή εκφράζει την απαίτηση του εργολάβου από τον οικοπεδούχο για την παρεχόμενη από αυτόν εργολαβία. **Η απαίτηση αυτή αποσβένεται**, με τη μεταβίβαση από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο των ποσοστών του οικοπέδου που αποτέλεσε αντικείμενο αντιπαροχής ή με την μεταβίβαση ποσοστών του οικοπέδου και καταβολής χρηματικού ποσού με βάση το προσύμφωνο.

2.2 Τρόπος έκδοσης – Θεώρηση

Το στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα (διπλότυπο) και θεωρείται πριν την χρησιμοποίησή του από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «310». Όταν το στοιχείο αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά δεν θεωρείται εφόσον σημαίνεται με την χρήση ΕΑΦΔΣΣ, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2003.

2.3 Περιεχόμενο

Στο στοιχείο «Παράδοση κτισμάτων», πέραν των όσων ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. αναγράφονται:

α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση έδρας ή κατοικίας, ΑΦΜ και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας).

β) Η φορολογητέα αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον οικοπεδούχο, η οποία ισούται με το τμήμα του συνολικού κόστους κατασκευής των οικοδομημάτων - κτισμάτων της «οικοδομής» (όπως αυτό προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου) που αναλογεί στα χιλιοστά του οικοπέδου που αντιστοιχούν στα παραδιδόμενα κτίσματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 1 παράγραφος 8 εδάφιο β' του Ν. 3427/2005). Σημειώνεται ότι στην πιο πάνω αξία δεν περιλαμβάνεται η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί στα παραδιδόμενα κτίσματα, επειδή η αξία του οικοπέδου καταχωρείται στο βιβλίο κοστολογίου μετά την έκδοση του στοιχείου «Παράδοση Κτισμάτων». Η καθαρή αξία του εν λόγω παραστατικού αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων της

«οικοδομής» για τον εργολάβο και αφετέρου δικαιολογητικό καταχώρισης στο βιβλίο κοστολογίου ως κόστος «οικοδομής» της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που παραδίδονται από τον οικοπεδούχο στον κατασκευαστή ή στον υποδεικνυόμενο από αυτόν τρίτο, όπως αναφέρεται στην ενότητα «Ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή» της παραγράφου 1.5 της παρούσας.

γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην προαναφερόμενη φορολογητέα αξία.

Στο στοιχείο «Παράδοση Κτισμάτων» σκόπιμο είναι να αναφέρονται συνοπτικά οι ιδιοκτησίες που αποτέλεσαν αντικείμενο της εργολαβίας και παραδίδονται στον οικοπεδούχο ή να γίνεται παραπομπή στο οικείο προσύμφωνο.»

Επειδή, συμφώνως προς τις ανωτέρω διατάξεις, η αρμόδια φορολογική αρχή:

α) προσδιόρισε σε 651.642,84 € (Φ.Π.Α. 149.877,85 €) το κόστος κατασκευής για τα ακίνητα που εκμισθώνονταν από το έτος 2013 σε οικοδομή ανεγερθείσα με την υπ' αριθ. .../08 οικοδομική άδεια στο Ο.Τ. ... επί της οδού στη Βέροια και για τα οποία η προσφεύγουσα δεν προχώρησε σε αυτοπαράδοση τους και

β) προσδιόρισε για το έτος 2015 σε 151.292,36 € (Φ.Π.Α. 34.797,24 €) το κόστος κατασκευής για τα ακίνητα της ανωτέρω οικοδομής που δόθηκαν με αντιπαροχή σε εκτέλεση του υπ' αριθ. .../.....08.2008 εργολαβικού προσύμφωνου του Συμβολαιογράφου Βεροίας στους οικοπεδούχους στους οποίους η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε στοιχείο «Παράδοσης Ακινήτων» στους οικοπεδούχους.

Συνεπώς, οι υπό κρίση πράξεις στηρίζονται στις διατάξεις του Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και σε καμία περίπτωση στις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και του ν. 2238/1994 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Επειδή, με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου 91.739,08 € (από 91.739,08 € βάσει δήλωσης, όπως προκύπτει από τον κωδικό 161 υπολογίστηκε σε 0,00 € βάσει ελέγχου όπως προκύπτει από τον κωδικό 261) και επιπλέον επιβλήθηκε ποσό φόρου 58.138,77 €, καθόσον η φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας φορολογητέες εκροές 651.642,84 € και αντίστοιχα φόρο εκρών 149.877,85 € ($651.642,84 \times 23\%$). Συνεπώς ορθά υπολόγισε η φορολογική αρχή το χρεωστικό ποσό φόρου, αφού ως αποτέλεσμα του φόρου των εκρών βάσει ελέγχου εξαλείφθηκε αρχικά το πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης και το υπολειπόμενο ποσό του φόρου εκρών διαμόρφωσε το χρεωστικό ποσό από την εκκαθάριση του φόρου της περιόδου και στη συνέχεια επέβαλε επ' αυτού τους αντίστοιχους πρόσθετους φόρους (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.),

Περαιτέρω, με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου κατά 91.739,08 € (από 95.231,01 € βάσει δήλωσης σε 3.491,93 € βάσει ελέγχου) καθόσον εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου,

Τέλος, με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δεν αναγνωρίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου 96.509,96 € και επιβλήθηκε ποσό φόρου 30.026,36 €, καθόσον η φορολογική αρχή μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 91.739,08 € (από 95.231,01 € βάσει δήλωσης όπως προκύπτει από τον κωδικό 143 σε 3.491,93 € βάσει ελέγχου όπως προκύπτει από τον κωδικό 243) ενώ παράλληλα υπολόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας φορολογητέες εκροές 151.292,36 € και αντίστοιχα φόρο εκροών 34.797,24 € ($151.292,36 \text{ €} \cdot 23\%$). Συνεπώς ορθά υπολόγισε η φορολογική αρχή το χρεωστικό ποσό φόρου (μετά την εξάλειψη του πιστωτικού υπολοίπου) και επέβαλλε τους αντίστοιχους πρόσθετους φόρους (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.).

Από τα ανωτέρω διαφαίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού φόρου και επιβολής προσαυξήσεων από τη φορολογική αρχή είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, περαιτέρω, η υπ' αριθ. .../....09.2019 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας με την οποία προσβάλλονται η με αριθμό .../...-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), η με αριθμό .../...-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και η με αριθμό .../...-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας αφορά σε άλλα φορολογικά αντικείμενα και σε κάθε περίπτωση απορρίφθηκε με την με αριθμό .../....01.2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνάφειας των με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή υπό κρίση πράξεων και των ανωτέρω προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	91.739,08 €
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	58.138,77 €
Πρόσθετοι φόροι (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	57.929,46 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	116.068,23 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	91.739,08 €
-----------------------------	-------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	96.509,69 €
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	30.026,36 €
Πρόσθετοι φόροι (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	15.013,18 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	45.039,54 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.