



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 03/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2313

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/03/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «..... **Ε.Ε.**», **ΑΦΜ**, με έδρα στην Τρίπολη, οδός, κατά των από 22/01/2015 και με αριθμ., και ... προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2011 και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις από 22/01/2015 και με αριθ., και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2011 και 2012, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ
6. Την από 02/06/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης **09/03/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «..... **Ε.Ε.**», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A) Με την αριθμ./**22-01-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 54.988,68 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 65.986,42 €, ήτοι σύνολο € 120.975,10.

B) Με την αριθμ./**22-01-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 14.566,44 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 13.109,98 €, ήτοι σύνολο € 27.676,72.

Γ) Με την αριθμ./**22-01-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2011 έως 31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 6.448,38 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 5.319,91 €, ήτοι σύνολο € 11.768,29.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2011 και 2012 προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 22/01/2015 έκθεσης προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/04-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ,, κατόπιν της με αριθμ./29-07-2013 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι: α) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/04-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, η προσφεύγουσα εταιρία δεν είχε έσοδα, οπότε δεν προκύπτει φόρος, β) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία δήλωσε ανακριβώς τα καθαρά κέρδη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος προέβη στον ορθό υπολογισμό των καθαρών κερδών και του αναλογούντος φόρου και γ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και του αναλογούντος φόρου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./**27-06-2013** Δελτίο Πληροφοριών, το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ./10-07-2013) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/1994, σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρία, από την οποία προκύπτει ότι: από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων, το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε: 1) ανακρίβεια στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009, ως προς την εμφάνιση ζημιών, 2) ανακρίβεια στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 και 2011 με διαφορά φόρου προς απόδοση

27.566,31€ και 7.287,64€ αντίστοιχα και 3) μη υποβολή δήλωσης φορολογίας οικονομικού έτους 2012, με ποσό φόρου προς καταβολή 6.448,36€.

Κατόπιν του ως άνω δελτίου πληροφοριών, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./29-07-2013 εντολή προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/04-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 67/67^Α του ν. 2238/1994.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποίησε:

α) την με **αριθμ. πρωτ./11-12-2013 Πρόσκληση** για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, μέσω της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, στις 21/01/2014.

Η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε εντός της ταχθείσης προθεσμίας τα ζητηθέντα βιβλία.

β) το με **αριθμ. πρωτ./16-06-2014 αίτημα** για προσκόμιση όλων των ιδιωτικών συμβολαίων για την εκτέλεση τεχνικών έργων ή για την πώληση διαμερισμάτων βάσει των οποίων η προσφεύγουσα εταιρία δήλωσε τα ακαθάριστα έσοδά της τη χρήση 2009, το οποίο της επιδόθηκε, μέσω της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, στις 18/07/2014.

Στο αίτημα αυτό, η εταιρία ανταποκρίθηκε καθυστερημένα, προσκομίζοντας το αριθμ./16-12-2008 συμβόλαιο αγοροπωλησίας διαμερισμάτων της συμβολαιογράφου Αθηνών συνολικής αξίας 1.832.956,00€.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, αφού δεν προσκομίστηκαν βιβλία από την εταιρία, έγινε με βάση:

1. Το σχετικό Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
2. Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2007, 2008, 2009 και 2010.
3. Το αριθμ./16-12-2008 συμβόλαιο αγοροπωλησίας διαμερισμάτων το οποίο μεταβάλει και τις διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 34§2 του ν. 2238/1994, διαπίστωσε τα εξής:

1. Η αίτηση **για έκδοση άδειας οικοδομής** των διαμερισμάτων που αναφέρονται στο με αριθμ./16-12-2008 συμβόλαιο αγοροπωλησίας διαμερισμάτων της συμβολαιογράφου Αθηνών συνολικής αξίας 1.832.956,00€, υπεβλήθη με αριθμ. πρωτ./ στις **24/11/2005**, ήτοι πριν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12§§1,2 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α'276/22-12-2006) που αντικατέστησε το άρθρο 34 του ν. 2238/1994.
2. Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των διαμερισμάτων αφορούν έσοδα της χρήσης σύναψης του συμβολαίου αγοροπωλησίας, ήτοι το οικονομικό έτος 2009 και όχι έσοδα της χρήσης είσπραξης των χρημάτων από τον Ο.Ε.Κ.
3. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/04-31/12/2006, 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2009

(οικονομικά έτη 2007, 2008 και 2010), η προσφεύγουσα εταιρία δεν είχε έσοδα, οπότε δεν προκύπτει φόρος.

4. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2010 (οικονομικά έτη 2009, και 2011), η προσφεύγουσα εταιρία δήλωσε ανακριβώς τα καθαρά κέρδη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος προέβη στον ορθό υπολογισμό των καθαρών κερδών και του αναλογούντος φόρου επιβάλλοντας τον προβλεπόμενο από το άρθρο 1§2 του ν.2523/1997 πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας.
5. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και του αναλογούντος φόρου επιβάλλοντας τον προβλεπόμενο από το άρθρο 1§2 του ν.2523/1997 πρόσθετο φόρο λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε με τεκμαρτό τρόπο τα καθαρά κέρδη των οικονομικών ετών 2009 – 2012, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2238/1994, ως ακολούθως:

Οικονομικό Έτος	2009	2011	2012
Διαχειριστική περίοδος	01/01/2008 - 31/12/2008	01/01/2010 - 31/12/2010	01/01/2011 - 31/12/2011
	ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Ακαθάριστα έσοδα	1.832.956,00	364.161,15	161.209,00
Συντελεστής	15%	20%	20%
Καθαρά Κέρδη	274.943,40	72.832,23	32.241,90
Συντελεστής φορολογίας	20%	20%	20%
Οφειλόμενος φόρος	54.988,68	14.566,44	6.448,36
Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας / μη υποβολής	65.986,42	13.109,98	5.319,91
Σύνολο φόρου για καταβολή	120.975,10	27.676,62	11.768,29

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: **α)** να γίνει δεκτή η προσφυγή της και **β)** να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι η με αριθμ./22-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ με την οποία καταλογίστηκε το ποσό των € 120.975,10, η με αριθμ./22-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ με την οποία καταλογίστηκε το ποσό των € 27.676,72 και η με αριθμ./22-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2011 έως 31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α'

ΑΘΗΝΩΝ με την οποία καταλογίστηκε το ποσό των € 11.768,29, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α) Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34§1 και 2, όπως ίσχυε κατά τα επίμαχο χρονικό διάστημα.

Β) Το δικαίωμα ανταπόδειξης, ως προς το τεκμαρτό υπολογιζόμενο οικονομικό αποτέλεσμα, προκειμένου να μην είναι αντίθετες με το σύνταγμα οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994. (ΣτΕ 4303/2014 ΟΛΟΜ). Συγκεκριμένα επικαλείται, δαπάνες που υπερκαλύπτουν τα έσοδα των επίμαχων χρήσεων, και προκύπτουν από τα τηρηθέντα στοιχεία και βιβλία, το κύρος των οποίων ουδέποτε έχει αμφισβητηθεί.

Γ) Υφίσταται παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4§1 του Συντάγματος. Συγκεκριμένα, αν η προσφεύγουσα εταιρία είχε την νομική μορφή ενός εκ των προσώπων του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, τα καθαρά της κέρδη θα υπολογίζονταν λογιστικώς, όπως ορίζει η παράγραφος 12 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§2 του ως άνω νόμου.

Δ) Η με αριθμ./22-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, δεν φέρει την υπογραφή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ και γι' αυτό δεν μπορεί να παράξει έννομα αποτελέσματα και πρέπει να ακυρωθεί.

Ε) Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, το διπλότυπο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, με Α/Α:...../17-3-2014, ποσού € 2.925,94 που αφορά φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.2238 ορίζεται ότι: «*Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.*»

Επειδή, με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «**3.** Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«**1.** 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 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34§2 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.04.2010), το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 34 τροποποιήθηκε από 01.01.2010 ως εξής: «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το υποσύστημα του μητρώου του ηλεκτρονικού συστήματος taxis, η νομική μορφή της προσφεύγουσας εταιρίας κατά τα ελεγχόμενα έτη ήταν ομόρρυθμη εταιρία και το αντικείμενο εργασιών της, γενικές κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια με χρησιμοποίηση ιδίων υλικών.

Επειδή, με βάση αυτά τα δεδομένα, η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 34§2 του ν. 2238/1994, να προσδιορίσει τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης τεκμαρτά με τη χρήση συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων της.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/01/2015 έκθεση προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/04-31/12/2006, 01/01-

31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ,, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2011 και 2012, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επομένως, από όλα τα ανωτέρω, σαφώς προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34§§1,2 του Ν.2238/1994, είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ κοινοποίησε την με αριθμ. πρωτ./11-12-2013 **Πρόσκληση** για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, μέσω της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, στις 21/01/2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, ο ισχυρισμός της για το **δικαίωμα ανταπόδειξης ως προς το τεκμαρτό υπολογιζόμενο οικονομικό αποτέλεσμα είναι αβάσιμος**.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ότι είναι εφαρμοστέες στην περίπτωση της, οι διατάξεις του άρθρου 105§12 του ν.2238/1994 που αφορούν στον προσδιορισμό ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος **νομικών προσώπων τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών**, καθώς τηρούσε βιβλία Γ΄ κατηγορίας κατά τις επίμαχες χρήσεις, και επομένως τελεί στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση με μια Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., είναι αβάσιμος καθώς η επιχείρηση, κατά τις επίμαχες χρήσεις, ήταν **ομόρρυθμη εταιρία** και η φορολογική διοίκηση οφείλει να εφαρμόσει τις διατάξεις που ισχύαν για τις προσωπικές επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. **Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.**

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ.: **ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014/18-12-2014 εγκύκλιο** της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: **«Παροχή οδηγιών για την άμεση κοινοποίηση των εντολών ελέγχου και την παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, όπως ισχύει) σχετικά με την υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων».**

ορίζεται ότι:

«Σας παρέχουμε τις απαραίτητες ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων που αναφέρονται στο παραπάνω θέμα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 18](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύει, ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων, υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε **μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση** ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 19](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύει, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση, που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Αν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης. **Περαιτέρω με το έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων [ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014](#) επισημάνθηκε ότι, σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου, δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για τη φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.** Στην πράξη έχει παρατηρηθεί ότι ο φορολογούμενος δεν λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου άμεσα με την έκδοση της αλλά με την έναρξη του ελέγχου και, σε πολλές περιπτώσεις, στο διάστημα που μεσολαβεί έχει υποβάλει εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές φορολογικές δηλώσεις, για τη φορολογική περίοδο που αφορά ο φορολογικός έλεγχος. Προκειμένου να αποκλειστεί στο μέλλον το φαινόμενο αυτό, θα πρέπει ο ελεγχόμενος φορολογούμενος να λαμβάνει άμεσα γνώση για την έκδοση εντολής ελέγχου, αφού ληφθούν υπόψη οι περιορισμοί της [παραγράφου 2β' του άρθρου 23](#) του ν. [4174/2013](#).

Σχετικές με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου είναι οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

Προκειμένου να αντιμετωπισθεί άμεσα το πρόβλημα με τις εντολές Ελέγχου που έχουν εκδοθεί, δεν έχουν κοινοποιηθεί και δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου και να αποφευχθούν μετακινήσεις υπαλλήλων, αυτές θα κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή της Φορολογικής Διοίκησης προς το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις [παρ. 2, 3 και 5 του άρθρου 5](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170). Σημειώνεται ότι στην εν λόγω συστημένη επιστολή θα πρέπει, μεταξύ των άλλων, να αναγράφεται ρητά ότι **από την ημερομηνία έκδοσης της εντολής**

ελέγχου η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Τα ανωτέρω θα ισχύουν και για όσες εντολές εκδοθούν στη συνέχεια και μέχρι την υλοποίηση της εφαρμογής για την ηλεκτρονική κοινοποίηση των πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η Φορολογική Διοίκηση.

Αναφορικά με την αντιμετώπιση των προβλημάτων που προέκυψαν με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου και στις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτής, σημειώνουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 62](#) του ν. [2238/1994](#) και της [παραγράφου 2 του άρθρου 38](#) του ν. [2859/2000](#), υπήρχε η δυνατότητα, μέχρι την 31.12.2013, να επιδίδεται αρχική ή συμπληρωματική δήλωση πριν την καταχώρηση στο οικείο βιβλίο της σχετικής καταλογιστικής πράξης. Από 01.01.2014 δεν υπάρχει αυτή η δυνατότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της χρηστής διοίκησης, οι οποίες πρέπει πάντα να διέπουν τις σχέσεις φορολογούμενων και φορολογικής αρχής και έχοντας υπόψη, ότι **αφενός έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις, αφετέρου ότι οι φορολογούμενοι αποδεδειγμένα δεν έλαβαν γνώση για την έκδοση εντολών ελέγχου** και τέλος ότι οι φορολογούμενοι έχουν πιθανόν υπαχθεί σε νομοθετική ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις αυτές λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές δηλώσεις, που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι την 31.12.2013.».

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθ. εντολή προσωρινού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/04-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 για την προσφεύγουσα εταιρία, **εκδόθηκε στις 29/07/2013.**

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ απέστειλε, με συστημένη επιστολή, τις αριθμ. πρωτ./11-12-2013 και/11-12-2013 γνωστοποιήσεις προς τον του, διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης για τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κοινοποίησε την με **αριθμ. πρωτ./11-12-2013 Πρόσκληση** για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, μέσω της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, στις 21/01/2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 στις **10/02/2014**, ήτοι μετά την 21/01/2014 ημερομηνία κατά την οποία αποδεδειγμένα η προσφεύγουσα εταιρία είχε λάβει γνώση της εντολής ελέγχου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης μετά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της, το διπλότυπο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, με Α/Α:...../17-3-2014, ποσού € 2.925,94 που αφορά

φόρο εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 ο οποίος προέκυψε από την με αριθμ. καταχώρησης εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2012 που υποβλήθηκε στις 10/02/2014, ήτοι μετά την έκδοση εντολής ελέγχου, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το **εδάφιο 1 του άρθρου 34 του ν.4174/2013** ισχύει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με το **εδάφιο 1 του άρθρου 37 του ν.4174/2013** ισχύει ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. Δ6Α1036682ΕΞ 25-02-2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής 'Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων' σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*» ορίζεται ότι μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα κατά περίπτωση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, η με αριθμ./29-07-2013 εντολή ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρίας έχει εκδοθεί προς τον εφοριακό υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, , στον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αριθμ./22-01-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού € 14.566,44 πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 13.109,98 €, ήτοι σύνολο € 27.676,72, δεν φέρει υπογραφή από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ δεν μπορεί να παράξει έννομα αποτελέσματα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ότι πρέπει να ακυρωθεί είναι βάσιμος.

Σύμφωνα, με τις διατάξεις του άρθρου **63§6 εδάφιο 4 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **09/03/2015** και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας «..... ΕΕ», **Α.Φ.Μ.:** και συγκεκριμένα:

1) Την απόρριψη αυτής ως προς :

A) την αριθμ./**22-01-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ και

B) την αριθμ./**22-01-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2011 έως 31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ.

2) Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθμ./**22-01-2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω τυπικής πλημμέλειας και ορίζουμε όπως η αρμόδια φορολογική κατά την έκδοση της νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής, ακολουθήσει τα προβλεπόμενα από το νόμο που αρχικά παρέλειψε.

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

A) Οικονομικό Έτος 2009

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2008 – 31/12/2008

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	54.988,68
Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 120%	65.986,42
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.975,10

B) Οικονομικό Έτος 2011

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010 – 31/12/2010

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	0,00

Γ) Οικονομικό Έτος 2012

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2011 – 31/12/2011

	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.448,36
Προσαύξηση λόγω μη υποβολής (33 μήνες Χ2,5%) = 82,5%	5.319,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.768,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).