



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Μ. Δράγκου,
Μ. Μαμάκου
Τηλέφωνο : 210 3375312
Fax : 210 3375001

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

**ΑΔΑ:ΩΨΒΛ46ΜΠ3Ζ-ΘΩΥ
Αθήνα, 10 Νοεμβρίου 2017
ΠΟΛ. 1171**

ΠΡΟΣ Ως Π.Δ.

Θέμα: Κοινοποίηση της αριθ. 59/2017 γνωμοδότησης του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και των διατάξεων του ν.2362/1995, για την έκπτωση του φόρου που προέκυψε και καταβλήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 για οικοδομικές επιχειρήσεις.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας κοινοποιούμε την αριθ. 59/2017 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν υποβάλλει και για όσο χρόνο δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης φόρου. Τα προεκτεθέντα δεν διαφοροποιούνται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής οριστικής δήλωσης και έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, διότι στις περιπτώσεις αυτές επέρχονται οι προβλεπόμενες από το νόμο συνέπειες, στις οποίες από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συγκαταλέγεται και η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης. Πρόκειται, συνεπώς, για λογιστική τακτοποίηση και, επομένως, δεν

τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994 και των διατάξεων του ν.2362/1995, διότι πριν από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν συντρέχει περίπτωση έκπτωσης ή αξίωσης επιστροφής, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για παραγραφή της, οι δε διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 θεσπίζουν ειδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 στις περιπτώσεις πωλήσεως οικοδομής πριν την ολοκλήρωση της ανεγέρσεώς της.

Υπέρ της ως άνω διδόμενης ερμηνείας συνηγορεί και το γεγονός ότι, σκοπός θεσπίσεως των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου 105, όπως αυτός προκύπτει και από την οικεία αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 11 παρ.1 του ν.3296/2004 με την οποία προστέθηκε η παρ.12 του άρθρου 105 του ν.2238/1994, είναι η θεραπεία της ανωμαλίας (ατόπου), η οποία παρατηρείται στην περίπτωση κατά την οποία η οικοδομική επιχείρηση, στην πράξη, πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις με υπογραφή οριστικών συμβολαίων πωλήσεων διαμερισμάτων, γραφείων κ.α. πριν από την αποπεράτωσή τους, δηλαδή ενόσω αυτές βρίσκονται σε στάδιο κατασκευής, με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών τους σε αυτό το χρονικό σημείο, παρά το γεγονός ότι υπάρχουν φορολογητέα έσοδα κατά τις χρήσεις που μεσολαβούν μέχρι την αποπεράτωση.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

Συνημμένα:

Φωτοτυπία της αριθ. 59/2017 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 59/2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 13^{ης} -3-2017

ΣΥΝΘΕΣΗ:

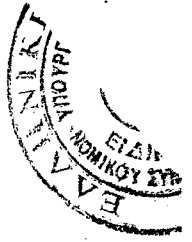
Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ., Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1101705 ΕΞ 2016/30-6-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Τμήμα Β') και Δ/ση Ελέγχων (Τμήμα Β')).

Ερώτημα : Εάν ο φόρος που προέκυψε και καταβλήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, από επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών για τα δηλούμενα έσοδα από την πώληση των οικοδομών αυτών πριν από την ολοκλήρωση της ανέγερσής τους εκπίπτει από τον καταλογισθέντα φόρο για την διαχειριστική χρήση, κατά την οποία ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής της παραγράφου 12 του άρθρου 105, ή, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της οριστικής δήλωσης και καταλογισμού του φόρου με την έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, υπόκειται στην παραγραφή της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και των διατάξεων του ν. 2362/1995, στις οποίες παραπέμπει η παράγραφος 7.



Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

Ιστορικό

1. Εκ του εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας και το με αριθμ. πρωτ.7112/10-2-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό: Οικοδομική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) έκανε έναρξη ανεγέρσεως οικοδομής το έτος 2007, την οποία οικοδομή ολοκλήρωσε το έτος 2009. Στις χρήσεις 2007 και 2008 και προτού ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, μεταβιβάστηκαν κάποια από τα ακίνητά της και υποβλήθηκαν οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2009 έως 2012 καταλογίστηκαν το έτος 2016, με την έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, αναλογούντες φόροι, λόγω μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από την εν λόγω Ε.Π.Ε.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στις διατάξεις των άρθρων 34, 84 (παρ.7), 101(παρ. 1) και 105 του ν. 2238/1994, οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Α' 167), ήταν εφαρμοστές, όπως ίσχυαν διαχρονικά, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στα φορολογικά έτη που ανάγονται σε χρονικό διάστημα πριν από την 1-1-2014 και μετέπειτα καταργήθηκαν με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, ορίζονταν τα εξής:

«Άρθρο 34 Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων

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 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 προσυμφώνου αυτού. Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη. Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)¹ στα ακαθάριστα έσοδα τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου

¹ Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 παρ. 2 του ν. 3842/2010 (Α' 58) και, σύμφωνα με το άρθρο 91 παρ. 1αα του ίδιου νόμου, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1-1-2010. Το αντικατασταθέν εδάφιο πριν από την αντικατάστασή του είχε ως εξής: «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους».



εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.....».

«Άρθρο 84² Παραγραφή 17. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (ν.2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν»

«Άρθρο 101 Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται: α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.....ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.....».

«Άρθρο 105 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων.

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β)³ Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

² Η παράγραφος 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (Α' 58). Η παράγραφος αυτή, πριν από την αντικατάστασή της περιελάμβανε (αυτολεξεί) μόνο τα εδάφια δεύτερο και τρίτο, δηλαδή με την τροποποιητική διάταξη διατηρήθηκαν τα εδάφια αυτά και προστέθηκαν τα εδάφια πρώτο και τέταρτο. Συνεπώς, πριν από την τροποποίηση εφαρμοστές περί παραγραφής διατάξεις ήταν αυτές του δημοσίου λογιστικού (ν. 2362/1995), έστω και αν δεν υπήρχε παραπομπή σε αυτές.

³ Η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 14 παρ.17 του ν. 3943/2011(Α'66). Πριν από την αντικατάστασή της είχε ως εξής: «Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθ. 13 παρ. 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παρ. 1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθ. 48».

2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έσοδα μισθώσεως εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρεία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό, εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

12⁴. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, τα οποία ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στα οποία συμμετέχει ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34. Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις

⁴ Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 12 παρ.4 του ν.3522/2006,(Α' 276). Με την παράγραφο 5 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι εφαρμόζεται για οικοδομές των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από την 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά, καθώς και για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την ίδια ημερομηνία και μετά. Το εν λόγω εδάφιο, πριν από την αντικατάστασή του είχε ως εξής: «12. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34». Οι αρχικές παράγραφοι 12,13 και 14 του άρθρου 105 αναριθμήθηκαν σε 13, 14 και 15, αντίστοιχα, και η νέα παράγραφος 12 προστέθηκε ως άνω με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν.3296/2004, (Α' 253)και εφαρμόζεται για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά.

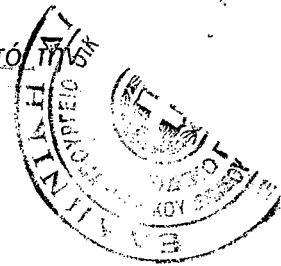
προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 34»

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα:

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3522/2006 αντικαταστάθηκε το άρθρο 34 του ν.2238/1994 σχετικά με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και πώληση οικοδομών καθώς και την εκτέλεση δημοσίων και ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 επαναλαμβάνονται οι αντίστοιχες διατάξεις του προϊσχύσαντος άρθρου 34 σχετικά με την έννοια των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών και επιπλέον προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι μικρότερα από το προϋπολογιστικό ή απολογιστικό κόστος ή της εκτίμησης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του ΦΠΑ.

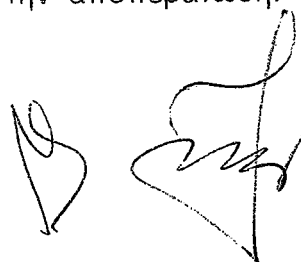
4. Τα καθαρά κέρδη των οικοδομικών επιχειρήσεων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης κ.λ.π.) από μη αποπερατωμένες οικοδομές προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα, όταν η επιχείρηση αποκτά έσοδα από την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών σε διαχειριστικές περιόδους, στις οποίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, αυτή υποχρεούται να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τις οποίες να δηλώνει ως καθαρά κέρδη αυτά τα οποία προκύπτουν με την εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 (τεκμαρτά), και στην συνέχεια, με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά την διαχειριστική χρήση, κατά την οποία ολοκληρώνεται η ανέγερση της οικοδομής, δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε λογιστικά από την συγκεκριμένη οικοδομή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 105, στις οποίες παραπέμπουν οι συνδυασμένες διατάξεις του πρώτου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 105. Το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με βάση τα καθαρά κέρδη, τα οποία δηλώθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2, εκπίπτει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, από τον οφειλόμενο φόρο που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, διότι, άλλως, θα συνέτρεχε



περίπτωση ανεπίτρεπτης επιβολής διπλής φορολογίας. Εξυπακούεται ότι, σε περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση δεν υποβάλλει και για όσο χρόνο δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης του φόρου. Τα προεκτεθέντα δεν διαφοροποιούνται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής οριστικής δήλωσης και έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικής του φόρου φύλλου ελέγχου, διότι στις περιπτώσεις αυτές επέρχονται οι προβλεπόμενες από το νόμο συνέπειες, στις οποίες από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι συγκαταλέγεται και η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης.

5. Πρόκειται, συνεπώς, για λογιστική τακτοποίηση και, επομένως, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 7 του ν. 2238/1994 και των διατάξεων του ν. 2362/1995, στον οποίο παραπέμπει η παράγραφος 7 (βλ. και παραπομπή με αριθμό 2 στην οικεία θέση), διότι πριν από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικού του φόρου φύλλου ελέγχου, που να αφορά στη διαχειριστική περίοδο ολοκλήρωσης της οικοδομής, δεν συντρέχει περίπτωση έκπτωσης ή αξίωσης επιστροφής, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για παραγραφή της, οι δε διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 θεσπίζουν ειδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 στις περιπτώσεις πωλήσεως οικοδομής πριν την ολοκλήρωση της ανεγέρσεώς της.

6. Υπέρ της ως άνω διδομένης ερμηνείας των εν προκειμένω ενδιαφερουσών διατάξεων, συνηγορεί και το γεγονός ότι, σκοπός θεσπίσεως των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου 105, όπως αυτές προκύπτει και από την οικεία αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 11 παρ. 1 του ν. 3296/2004 με την οποία προστέθηκε η παράγραφος 12 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, είναι η θεραπεία της ανωμαλίας (ατόπου), η οποία παρατηρείται στην περίπτωση κατά την οποία η οικοδομική επιχείρηση, στην πράξη, πραγματοποιεί έσοδα από πωλήσεις με υπογραφή οριστικών συμβολαίων πωλήσεων διαμερισμάτων, γραφείων κ.α. πριν από την αποπεράτωσή τους, δηλαδή ενόσω αυτές βρίσκονται σε στάδιο κατασκευής, με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών τους σε αυτό το χρονικό σημείο, παρά το γεγονός ότι υπάρχουν φορολογητέα έσοδα κατά τις χρήσεις που μεσολαβούν μέχρι την αποπεράτωση.



Απάντηση

7. Ενόψει τούτων, στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα, κατά τα ειδικότερο αναλυόμενα στις παραγράφους 4 και 5 της παρούσης και, εν συμπεράσματι, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 θεσπίζουν ειδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 στις περιπτώσεις πωλήσεως οικοδομής πριν την ολοκλήρωση της ανεγέρσεώς της και δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 7 του ν 2238/1994 και των διατάξεων του ν. 2362/1995, στον οποίο παραπέμπει η παράγραφος 7.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 15-3-2017

Ο Πρόεδρος
Υπογραφή

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια
Υπογραφή
Γεωργία Μπουρδάνου
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ

Γίνεται δευτή

Αθήνα 24 Αυγούστου 2017
Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης
Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Υπογραφή
Γεώργιος Πιτσιζής

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η Προϊστάμενος-η
του Αυτατελούς Τμήματος Διοίκησης



Αγγελος Δ. Τζανετάτος
ΔΕ/Α' ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ