



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1221**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φωτοβολταϊκών και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ. - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό της με αριθμό/29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων κατά την 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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' αριθμ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, για την υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων κατά την 31/12/2012, κύριος φόρος ύψους 2.397,20 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.876,65 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.273,83 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2009-2013 από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις της τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./07-03-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ./18-01-2017 και/22-11-2013 εντολών ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ./04.11.2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 με την οποία αιτείτο ποσό επιστροφής ύψους 50.000,00 ευρώ. Από τον έλεγχο στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. προέκυψε, ότι σύμφωνα με το run 2, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ./18-11-2013 εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ θα έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Στα πλαίσια του ελέγχου η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./07-05-2014 έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο με το υπ' αριθ. πρωτ./16-06-2014 έγγραφο του ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, κατόπιν αιτήσεως της φορολογικής αρχής, απέστειλε τον φάκελο στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογηθεί στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου.

Στον ως άνω φάκελο περιέχονταν ανώνυμη καταγγελία, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα επιχείρηση από το 2008 και μετά, σε συνεννόηση με τους πελάτες της, υπερτιμολογεί τα τιμολόγια που κόβει σε αυτούς, με σκοπό να λάβουν παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα και να μην επιβαρυνθούν καθόλου για την επένδυση των φωτοβολταϊκών πάρκων και την διαφορά της επιδότησης την μοιράζονται. Για να πετύχουν την παράνομη είσπραξη των επιδοτήσεων χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους όπως: 1)

Τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών 2) Εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών 3) Καταβολή εικονικών προμηθειών σε αλλοδαπές εταιρείες (Κυπριακές, αγγλικές κλπ) 4) Εικονικές μειώσεις του μετοχικού κεφαλαίου για την κάλυψη του πλεονασματικού ταμείου και είσπραξη των παράνομων επιδοτήσεων από τον, ο οποίος κρατά μέρος αυτής και το υπόλοιπο το δίνει στους πελάτες του μαύρα.

Στα πλαίσια του ελέγχου και από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/2011, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικά) για τις λοιπές φορολογίες, διενεργήθηκε έλεγχος και ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν 2065/1992 (αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων), για τις υπό κρίση μη παραγραφόμενες χρήσεις, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η επιχείρηση είχε υποχρέωση, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 20 και 27 του Ν. 2065/1992, να αναπροσαρμόσει την αξία των ιδιόκτητων ακινήτων της. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση φόρου υπεραξίας του Ν. 2065/92. Κατά την 31.12.2012 η επιχείρηση κατείχε τα ακόλουθα ακίνητα:

Α/ Α	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ	ΟΔΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ Τ.Μ. ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ		ΕΜΠΡΑΓΜΑ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ
					ΓΗΠΕΔΩΝ	ΚΤΙΣΜΑ ΤΩΝ ΜΗ ΗΜΙΤΕΛ ΩΝ	
1	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		4	805,44		1% Πλήρης Κυριότητα
2	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΕΥΟΣΜΟΥ		4	268,60		50% Πλήρης Κυριότητα
3	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ		1		83,54	100% Πλήρης Κυριότητα
4	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		1		105,50	100% Πλήρης Κυριότητα

Τα ως άνω ακίνητα με α/α 1, 3 και 4 περιήλθαν στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας βάσει της υπ' αριθμ./31-12-2008 σύμβασης διάσπασης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Το οικόπεδο με α/α 2 αγοράστηκε από την προσφεύγουσα το έτος 2011. Η αξία με την οποία είναι καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας τα ως άνω ακίνητα αλλά και η αντικειμενική αξία αυτών κατά την 31.12.2012, εμφανίζεται ως ακολούθως:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΠΡΟ ΤΗΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ 31.12.2008
1	ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	10.000,00	10.000,00

2	ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΥΟΣΜΟΥ	20.489,27	13.730,83
3		304.367,76	92.830,16
4		142.182,50	198.702,66

- Το οικόπεδο της Καλαμαριάς, το οικόπεδο του Ευόσμου και το κτίριο επί της οδού βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας τους. Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής είναι μεγαλύτερη από την αντικειμενική ως αξία αναπροσαρμογής λήφθηκε, κατ' αρχάς, η αντικειμενική αξία. Όμως επειδή η αντικειμενική αξία είναι μικρότερη από την αξία των ακινήτων, όπως αυτά εμφανίζονταν στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας ως αναπροσαρμοσμένη αξία τελικά λήφθηκε η αξία των βιβλίων και συνεπώς για τα ακίνητα αυτά δεν διενεργήθηκε από τον έλεγχο καμία εγγραφή αναπροσαρμογής, αλλά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας.
- Το κτίριο επί της οδού βρίσκεται σε περιοχή στην οποία ισχύει ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας του. Επειδή η αναπροσαρμοσμένη αξία βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής είναι μικρότερη από την αντικειμενική και μεγαλύτερη από την αξία των βιβλίων, ως αξία αναπροσαρμογής λήφθηκε από τον έλεγχο η αξία με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, ως ακολούθως:

Αναπροσαρμογή Αξίας Κτιρίων					
Χρόνος κτήσης	Αξία κτήσης	Συντελεστής	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Αποσβέσεις μέχρι την 31/12/2011	Αναπροσαρμοσμένες αποσβέσεις
Μέχρι 31/12/2007		1,35			
Από 01/01/08 έως 31/12/2008	142.182,50	1,30	184.837,25	42.298,95	54.988,64
Από 01/01/09 έως 31/12/2011		1,00			0,00
Κτίρια των οποίων η αναπροσαρμογή έγινε βάσει του αντικειμενικού προσδιορισμού					
Κτίρια των οποίων η αναπροσαρμογή έγινε βάσει των διατάξεων του ν. 1249/1982					
Σύνολα	142.182,50		184.837,25	42.298,95	54.988,64
Διαφορά					42.654,75
Αποσβέσεις					12.689,69
Υπόλοιπο					29.965,06
Συντελεστής					8%
Φόρος					2.397,20

ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ

Λογιστική υπεραξία γηπέδων	0,00
Λογιστική υπεραξία κτιρίων	29.965,06
Σύνολο Φορολογητέας Υπεραξίας	29.965,06
ΜΕΙΟΝ: Υπόλοιπο λογαριασμού ΖΗΜΙΑΙ	
ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ	29.965,06

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, καταλογίστηκε από τον έλεγχο ο φόρος για την υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων κατά την 31/12/2012, και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα κατηγορία της μη αναπροσαρμογής των παγίων της κατά το έτος 2012, η οποία της αποδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 2062/1992, είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, ελλείπει οποιασδήποτε μορφής υποκειμενικής υπαιτιότητας. Τα αναλυτικώς εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά πρέπει να αξιολογηθούν υπό το πρίσμα του νομοθετικού πλαισίου. Οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.2166/1993 θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2011. Για ακίνητα που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως των οποίων η αξία, με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου περιορίζεται υποχρεωτικά, στην αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού. Σημειωτέον ότι επί κτιρίων η σύγκριση αφορά την αξία κτήσης και όχι την αναπόσβεστη αξία αυτών. (ΠΟΛ.1127/2004). Με βάση τα ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν υπείχε υποχρέωσης υποβολής δήλωσης αναπροσαρμογής ακινήτων, επειδή αφενός μεν οι αντικειμενικές τους αξίες υπερέβαλαν των αναγραφομένων (ο έλεγχος δεν έχει προβεί σε δικό του προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών των παγίων – γηπέδων και ακινήτων), αφετέρου δε, με βάση τον χρόνο απόσχισης (2009), ο εφαρμοζόμενος συντελεστής αναπροσαρμογής ισούται με την μονάδα (1), συνεπώς δεν υφίσταται ουδεμία υπεραξία.
- 2) Ο ελεγκτής αναφέρεται συνεχώς σε εγκυκλίους διαταγές, προκειμένου να καλύψει τις ελεγκτικές του αδυναμίες. Πέραν του απαραδέκτου της προφανούς προσπάθειας επιβολής αίολης προσωπικής εκτίμησης με νομοθετήματα που έχουν παλαιοντολογική αξία,

υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

- 3) Η προσφεύγουσα αμφισβητεί επίσης κατά πόσον οι εκθέσεις ελέγχου, τα φύλλα προσδιορισμού, οι πράξεις και τα πρόστιμα, συντάχθηκαν και ελέγχθηκαν από τέσσερις (4) υπαλλήλους, πήραν δε αριθμούς από χειρόγραφο πρωτόκολλο, την 29/12/2017, ημέρα Παρασκευή και τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους 2017. Σημειώνεται δε, ότι την με αρ. πρωτ. έκθεση απόψεων της την κατέθεσε στις 27.12.2017. Συνεπώς, είναι ανθρωπίνως αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι, αντικρούσεις, να εκδόθηκαν πράξεις, φύλλα και πρόστιμα με δεκάδες υπολογισμούς και όλα αυτά να ελέγχθηκαν από το σύνολο της ιεραρχίας της Δ.Ο.Υ., την 29^η δε του μήνα να είχαν υπογραφεί κιόλας, ενώ ο καθ' αυτού έλεγχος κράτησε εννέα μήνες. Η επίμαχη πράξη επιβολής προστίμου έχει λάβει α/α ΤΑΧΙΣ2018. Είναι προφανής ο χρόνος έκδοσής της.
- 4) Οι αναφερόμενες στο αρ. πρωτ./27-12-2017 υπόμνημά της αιτιάσεις σε σχέση με τις αποδιδόμενες σ' αυτή φορολογικές παραβάσεις, έχουν ως εξής: Η κατάρτιση της απογραφής, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ως βασική υποχρέωση των επιχειρήσεων που τηρούν υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής της περιουσίας. Οι οδηγίες της υπ' αριθμόν 2160/2008 Εγκ. ΥΠΕΕ αφορούν τους ελέγχους για την ορθότητα των στοιχείων που καταχωρίζονται στο βιβλίο απογραφών. Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η σχετική εγκύκλιος αναφέρει ότι θα πρέπει να γίνεται ποσοτική επαλήθευση των εμπορεύσιμων ειδών με σημαντική αξία εφόσον η επιχείρηση δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση σε ερώτηση από την ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ. ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ), σχετικά με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών, η επιτροπή απάντησε ότι τα σχετικά θέματα καθορίζονται από τα άρθρα 3 και 4 του νόμου 4308/2014, βάσει των οποίων οι οντότητες πρέπει να τηρούν αναλυτικά αρχεία, ενιαία ή συνδυασμούς αυτών από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των φορολογικών υποχρεώσεων, και να είναι ευχερής οποιοσδήποτε έλεγχος. Τα εν λόγω αρχεία μπορούν να τηρούνται σε οποιαδήποτε μορφή (χειρόγραφη ή και ηλεκτρονική). Πέραν αυτών δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις. Βάσει των ανωτέρω γίνεται πρόδηλη η θέση της Επιτροπής ΣΛΟΤ πως τα λογιστικά αρχεία (φορολογικά βιβλία), τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή, είτε σε συνδυασμό αυτών, αρκεί να είναι ευχερής ο έλεγχος. Στην προκειμένη περίπτωση, τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού υφίσταντο σε ηλεκτρονική μορφή η οποία και επιδείχτηκε

στον έλεγχο, μη υφισταμένων δε αυτών των στοιχείων δεν θα μπορούσε να συνταχθεί ο ισολογισμός κάθε ελεγχόμενου έτους, καθώς και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων. Φυσικά κάτι τέτοιο δεν συνέβη και η προσφεύγουσα, ως μη έχουσα υποχρέωση και εφόσον δεν της ζητήθηκε, δεν εκτύπωσε εκ των ηλεκτρονικών της αρχείων τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές, κάτι που φυσικά άμεσα θα πραγματοποιούσε και μπορεί να παραδώσει και τώρα στην ελέγχουσα αρχή. Ο έλεγχος αναφέρει ότι υφίστανται αρνητικά υπόλοιπα σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας. Με προσχηματικό τρόπο ο οποίος αγγίζει τον δόλο, εμφανίζει δέκα οκτώ (18) τραπεζικούς της λογαριασμούς με μηδενικό υπόλοιπο κατά την 31/12 εκάστου έτους, οι οποίοι χρεώθηκαν με μεταγενέστερη αναδρομική εγγραφή από τις αντισυμβαλλόμενες τράπεζες ένα ελάχιστο ποσό εξόδων που ποικίλει από -0,01€!!! έως και -23,27€, τα δε extre των τραπεζών παραλήφθηκαν από αυτήν αργότερα, πιθανώς δε, λόγω του ανυπάρκτου του ποσού, δεν λήφθηκαν υπόψη από τους υπαλλήλους του λογιστηρίου. Είναι χαρακτηριστικό ότι το χρεωστικό άθροισμα των δέκα οκτώ (18) αυτών τραπεζικών λογαριασμών, ανέρχεται συνολικά σε 95,99€ για το 2011, 41,71€ για το 2012 και 76,92€ για το 2013. Ο ελεγκτής αναφέρεται σε δήθεν μη επιδειχθέντα βιβλία και στοιχεία. Πάγια πρακτική του ελέγχου σε παρούσες περιπτώσεις, είναι η κοινοποίηση συγκεκριμένης των αιτουμένων βιβλίων και στοιχείων πρόσκληση προς την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στην παρούσα περίπτωση, ότι ζητήθηκε παραδόθηκε κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ο δε ελεγκτής δεν της επέδωσε καμία πρόσκληση.

- 5) Ως προς τις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές από τον έλεγχο. Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να κρίνει τη σκοπιμότητα της δαπάνης και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών. Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα πρέπει να αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και έκθεση Φ.Π.Α. με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση η απάντηση της Ελεγκτικής Υπηρεσίας στις αιτιολογημένες απόψεις της (σελίδα 39 έκθεσης Φ.Π.Α. και 67 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) ήταν ότι η ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ. πρωτ./27-12-2017 υπόμνημα της δεν κομίζει στον έλεγχο νέα στοιχεία τα οποία να διαφοροποιούν το αποτέλεσμα του. Η συγκεκριμένη θέση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αιτιολόγηση των δοθέντων απαντήσεών μας, αλλά αγωνιώδη προσπάθεια της ελεγκτικής αρχής να δομήσει υποτιθέμενες φορολογικές παραβάσεις, ώστε τα βιβλία της ελεγχόμενης να καταστούν ανακριβή, τα δε αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου να προσδιοριστούν εξωλογιστικά. Η συγκεκριμένη πρακτική της φορολογικής αρχής με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1984 Κ.Φ.Ε. που ίσχυσε έως και την 31/12/2013 είναι παγία και οδηγεί στην καταστροφή τις επιχειρήσεις, για τον λόγο δε αυτό ο μεταγενέστερος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.

4172/2013 που ισχύει για φορολογικά έτη από 1/1/2014, δεν δίνει το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών, αλλά σε περίπτωση θεώρησης απόκρυψης εσόδων, αφού αποδείξει ότι πράγματι πρόκειται περί απόκρυψης, να τα προσθέσει στα δηλωθέντα, χωρίς τη δυνατότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με βάση την ΠΟΛ. 1037/1.3.2005 εγκύκλιο διαταγή. Ο έλεγχος στην 9^η σελίδα της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)» και στην ΠΟΛ. 1165/2.8.2012 εγκύκλιο διαταγή του Υπ. Οικονομικών.

- 6) Από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος(γεγονότα τα οποία επιφέρουν επί πλέον φορολογία και στον Φ.Π.Α.) προκύπτουν: Στη σελίδα (4) και στο κεφάλαιο 2.4 Τηρηθέντα βιβλία αναφέρεται κατά λέξη «Κατηγορία βιβλίων Κ.Β.Σ.: Η επιχείρηση στις χρήσεις 2011 και 2012 τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, ενώ την χρήση 2013 η ελεγχόμενη τήρησε διπλογραφικά βιβλία ΚΦΑΣ». Από που ο έλεγχος είχε πρόσβαση στα βιβλία της ελεγχόμενης εφόσον δεν της επιδείχθηκαν; Στις σελίδες (9 έως 12) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, υφίσταται η κατάστρωση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Ειδικότερα εμφανίζονται επακριβώς τα ποσά ανά έτος του λογαριασμού 24 (Αποθέματα έναρξης α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας), Λ. 25 (Αποθέματα αναλωσίμων) κλπ. Είναι άξιον απορροίας πως είναι δυνατόν ο ελεγκτής να μην είχε πρόσβαση στις απογραφές της επιχείρησης και σε λοιπά της βιβλία και να αναλύει όλους τους λογαριασμούς της στην έκθεση ελέγχου. Στη σελίδα (13) της επίμαχης έκθεσης ελέγχου και ειδικά στο κεφάλαιο 5.3.1 (Έλεγχος 1^{ης} ημέρας), αναφέρει κατά λέξη ότι την 29/5/2017 θεωρήθηκε από τον έλεγχο η σελίδα 100 του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ/10-02-2011. Η παράγραφος αναφέρεται αναλυτικά σε όλα τα θεωρηθέντα βιβλία.
- 7) Σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22-12-2017) οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Στην προκειμένη περίπτωση, υπολογίστηκαν προσαυξήσεις σύμφωνα με τον Ν. 2523/1997, αντί για πρόστιμα και τόκους του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ. Σημειώνουμε ότι η υποτιθέμενη ημέρα έκδοσης των φύλλων, πράξεων και προστίμων, απέχει κατά μία εβδομάδα από τον δημοσιευθέντα στο Φ.Ε.Κ. 201/22.12.2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του ότι είναι αβάσιμη η καταλογιζόμενη σ' αυτή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από

Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων και περί της μνείας του ελέγχου σε εγκυκλίους διαταγές

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, το ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' (ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, άρθρα 20-27) του Ν. 2065/1992 όπως δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ (Α' 113 /30-06-1992) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2013), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής: στο άρθρο 20 (Υπαγόμενες σε αναπροσαρμογή επιχειρήσεις), ότι: «1. **Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις οι οποίες, κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν υποχρεωτικά από το νόμο βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς, καθώς και αυτές που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους...», στο άρθρο 21 (Αναπροσαρμογή της αξίας γηπέδων και κτιρίων. Χρόνος αναπροσαρμογής), ότι: «1. **Οι επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου, υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και κτιρίων, που έχουν στην κυριότητα τους κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρούνται υποχρεωτικά στα βιβλία αυτών, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής.** 2. Ως χρόνος αναπροσαρμογής λαμβάνεται η ημερομηνία καταχώρησης των σχετικών λογιστικών εγγραφών στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή της αξίας πραγματοποιείται με πολλαπλασιασμό της αξίας κτήσης, συμπλήρωσης και βελτίωσης των γηπέδων και κτιρίων με συντελεστές αναπροσαρμογής, για τον καθορισμό των οποίων λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κτήσης του ακινήτου και το ύψος του πληθωρισμού. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, καθώς και κάθε άλλη

λεπτομέρεια για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων από το έτος 1996 και μετά καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, στις περιπτώσεις που η αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, είναι μεγαλύτερη εκείνης, που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, θεωρείται ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται κατά τα πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου, η πραγματική αξία αυτού, που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

4. Οι επιχειρήσεις, που προβαίνουν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνται να αναγράφουν στους ισολογισμούς τους την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.», στο άρθρο 23 ([Εμφάνιση της υπεραξίας](#)), ότι: «1. Από την προκύπτουσα υπεραξία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του παρόντος, αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ. 2. Το υπόλοιπο ποσό υπεραξίας που απομένει, κεφαλαιοποιείται ως εξής:... ε) Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, θα κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους. Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 876/1979 (ΦΕΚ 48 Α) δεν εφαρμόζονται στις νέες μετοχές, που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος. Οι νέες μετοχές που θα εκδοθούν διανέμονται δωρεάν στους μετόχους, κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας...», στο άρθρο 24 (Φορολογία υπεραξίας), ότι: «1. Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του νόμου αυτού, παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις, κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια....2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) για τα γήπεδα και οκτώ τοις εκατό (8%) για τα κτίρια...». στο άρθρο 27 (Εκπτώση αποσβέσεων που ενεργούνται στο ποσό της υπεραξίας), ότι: «...2. Για τον υπολογισμό της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων αφαιρούνται από την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 22 οι αποσβέσεις, που προκύπτουν μετά την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τις διατάξεις

της παραγράφου 5 του ίδιου αυτού άρθρου, καθώς και οι αποσβέσεις που δεν αναπροσαρμόστηκαν. ...».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1223/21.12.2012** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση ορίζεται ότι: «Για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2012, ισχύουν τα εξής:... 3. Για τις επιχειρήσεις που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση διαφόρων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν.δ. [1297/1972](#) (ΦΕΚ – Α'217) ή του ν. [2166/1993](#) (ΦΕΚ – Α' 137) από την 1η Ιανουαρίου 2008 και μετά, ως αξία κτήσης των ακινήτων λαμβάνεται η αξία που καταχωρήθηκε στην πρώτη επίσημη απογραφή της νέας επιχείρησης. 4. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ενεργείται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της [παραγράφου 3 του άρθρου 21](#) του ν. [2065/1992](#), με πολλαπλασιασμό της πιο πάνω αξίας κτήσης με τους πιο κάτω συντελεστές:... β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2008 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2008, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια. Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2009 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2011 δεν υπόκειται σε αναπροσαρμογή. Ομοίως, οι επιχειρήσεις, που προέκυψαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του ν. [2166/1993](#) θα εφαρμόσουν, ανεξάρτητα από το χρόνο που έγινε ο μετασχηματισμός, τους πιο πάνω συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης των ακινήτων από τις συγχωνευθείσες ή μετατραπείσες επιχειρήσεις, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν από αυτές μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2011».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1226/24.12.2012** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2012 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του ν. 2065/1992), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές αναπροσαρμογής, ανάλογα με το χρόνο κτήσης των γηπέδων και κτιρίων, ορίσθηκαν με την [ΠΟΛ.1223/21.12.2012](#) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και έχουν ως εξής:

Χρόνος κτήσης	Γήπεδα	Κτίρια
Μέχρι και το έτος 2007:	1,40	1,35
Από 1.1.08 έως 31.12.08:	1,35	1,30
Από 1.1.09 έως 31.12.09:	1,00	1,00
Από 1.1.10 έως 31.12.10:	1,00	1,00
Από 1.1.11 έως 31.12.11:	1,00	1,00

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013) αναφέρεται ότι:« Κατόπιν των ανωτέρω εφεξής **για εντολές που εκδίδονται** για υποθέσεις που έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1072/8.4.2011 και μέχρι τη χρήση 2009 θα εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την αμέσως ως άνω Α.Υ.Ο. και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν 4174/2013. Για τις μετέπειτα χρήσεις εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 και στη συνέχεια ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1037/1.3.2005 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που δεν έχουν τις προϋποθέσεις υπαγωγής τους στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/8.4.2011 Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας Κ.Β.Σ. (διπλογραφικά βιβλία) και έχουν κλείσει ισολογισμό μετά την 30.6.2011 εφαρμόζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την [ΠΟΛ.1159/22-7-2011](#) (σχετ.[ΠΟΛ.1138/15.6.2011](#) Α.Υ.Ο.)».

Επειδή, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ. πρωτ./03-07-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/13, βάσει της οποίας ζήτησε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, καθώς και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο, γεγονός που αποδεικνύει ότι τηρήθηκε από τον έλεγχο η προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις διαδικασία.

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου να στηρίξει την άποψη της, ότι είναι αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων κατά την 31/12/2012, επικαλείται ότι δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης αναπροσαρμογής με βάση το χρόνο απόσχισης (2009) και την ΠΟΛ.1127/2004.

Επειδή από την από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων προκύπτει ότι το επίμαχο ακίνητο (κτίριο) επί της οδού περιήλθε στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας βάσει της υπ' αριθμ./31-12-2008 σύμβασης διάσπασης της εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, **ήτοι κατά την 31/12/2008** και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 21 του ν. 2065/1992 και την ΠΟΛ1223/21.12.2012 είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης αναπροσαρμογής της αξίας για το ως άνω ακίνητο.

Επειδή η ΠΟΛ.1127/2004 που επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορά σε οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία αφορά το έτος 2004 και

συνεπώς ορθά από τον έλεγχο κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος στην υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή του ως άνω ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ 1 και 2 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

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.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του χρόνου έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτου

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».

Επειδή, στα ημεδαπά δημόσια έγγραφα ο ΚΔΔ απονέμει τεκμήριο γνησιότητας, που καλύπτει τόσο την προέλευση όσο και το ανόθευτο του περιεχομένου τους. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό, αλλά μόνη δυνατότητα «ανταπόδειξης» εναντίον του προβλέπεται η προσβολή του ως πλαστού.

Ο νομοθέτης καλύπτει το ανόθευτο του περιεχομένου των δημοσίων εγγράφων με τεκμήριο αυξημένης ισχύος. Στο περιεχόμενο του εγγράφου περιλαμβάνεται και η χρονολόγησή του.

Επομένως, η **αμφισβήτηση της χρονολόγησης του εγγράφου** μπορεί να γίνει μόνο με την προσβολή του εγγράφου για πλαστότητα (ΑΠ 1754/2007, ΝΟΜΟΣ). Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται αποκλειστικά με την προσβολή των εγγράφων αυτών για πλαστότητα (άρθρο 460 ΚΠολΔ). **Ο σχετικός ισχυρισμός έχει το χαρακτήρα ένστασης** (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623, Π. Αρβανιτάκης, ζητήματα αποδεικτικών εγγράφων (κατά τον ΚΠολΔ), 1992, σελ. 79, Ν.Νίκας, πολιτική δικονομία, τομ. ΙΙ, 2005, σελ. 544). Ο διάδικος που προβάλλει την πλαστότητα φέρει και το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του (ΕφΑθ 266/1998, ΕλλΔνη (1998), 623). Το δικαστήριο δεν μπορεί να λάβει υπόψη του την πλαστότητα του (δημοσίου ή ιδιωτικού εγγράφου), ακόμα και αν αποδεικνύεται από το αποδεικτικό υλικό που προσκομίζεται, εφόσον δεν έχει προταθεί κατά τρόπο παραδεκτό σχετική ένσταση (βλ. ενδ. ΑΠ 1403/2002, ΝΟΜΟΣ).

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη/2017 και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου έχουν εκδοθεί κατά την 29/12/2017.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, περί λογιστικών διαφορών, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και περί της μη προσκόμισης των βιβλίων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή εν προκειμένω, εφόσον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων και όχι η φορολογία εισοδήματος, ΚΒΣ ή ΚΦΔ, καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, περί του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού και περί λογιστικών διαφορών, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./29-12-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων κατά την 31/12/2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ./29-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων κατά την 31/12/2012:

Διαφορά φόρου: **2.397,20 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες X 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.876,65€	1.198,60€	944,98€	2.143,58 €	2.143,58 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση της υπ' αριθμ./29-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου στην Υπεραξία από Αναπροσαρμογή της Αξίας Ακινήτων κατά την 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΣΤΗΝ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΠΟ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Αναπροσαρμογή κατά την 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα υπεραξία κτιρίων	29.956,06	29.956,06
Διαφορά φόρου υπεραξίας με την παρούσα απόφαση	2.397,20	2.397,20
Πρόσθετος φόρος επί της υπεραξίας λόγω μη υποβολής	2.876,65	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		1.198,60
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		944,98
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	5.273,85	4.540,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		4.540,78 €

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
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.