



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/04/2019

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

Αριθμός απόφασης: 854

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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'/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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./09.11.2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ./09.11.2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

δ) της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) οικ. έτους 2013,

ε) της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (άρθρων 27 – 50 ν.3842/2010) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, την υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) οικ. έτους 2013 και την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (άρθρων 27 – 50 ν.3842/2010) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω: α) μη τήρησης των βιβλίων σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και β) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων συνολικού ποσού 1.800,00€, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 12, 18 και 22 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι $(900,00\text{€} \times \frac{1}{3}) + (900,00\text{€} \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης κατά το ποσό των 9.078,04€ κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 7.096,00€ και προσαύξησης εσόδων εκμετάλλευσης (ενοικίων) ποσού 1.982,04€.

Με την υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω υποβολής της υπ' αριθ. 2114/2013 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων με ανακριβές περιεχόμενο, καθόσον με την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 8.110,58€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ποσού 7.548,52€, δη σύνολο φόρου 15.659,10€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας με α/α καταχώρισης 29/23.01.2013 δήλωσης, κατόπιν διαπίστωσης διαφοράς στην υπεραξία της ακίνητης περιουσίας που υπήρχε την 31/12/2012, ποσού 102.309,37€.

Με την υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (άρθρων 27 – 50 ν.3842/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 669,75€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ποσού 355,44€, δη σύνολο φόρου 1.025,19€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας με α/α καταχώρισης 3/24.01.2018 δήλωσης, κατόπιν διαπίστωσης διαφοράς στη φορολογητέα αξία ακινήτων που υπήρχε την 01/01/2013, ποσού 111.624,50€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 09/11/2018 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, ΚΒΣ, άρθρου 4 ν.2523/1997, υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992 και φόρου ακίνητης περιουσίας ν.3842/2010 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 263/27.04.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο αντικειμενικός προσδιορισμός αξίας ακινήτων στον, στην και στην (ως προς το εμβαδόν, τους συντελεστές παλαιότητας και την πρόσοψη). Οι τακτοποιούμενοι ημιυπαίθριοι χώροι συνεχίζουν να λαμβάνονται φορολογικά υπόψη όπως ήταν προ της τακτοποίησής τους (άρθρο 22 παρ. 5 ν.3897/2010, ΠΟΛ.1126/2011, ΠΟΛ.1237/2014).
2. Αυθαίρετη, αβάσιμη και μη νόμιμη η μη αναγνώριση δαπανών χρήσης αυτοκινήτων.
3. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός τεκμαρτών εσόδων 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας από εκμίσθωση ακινήτου.
4. Δεν προκύπτει πλημμελής εφαρμογή του ΕΓΛΣ από την μη καταχώρηση τεκμαρτών εσόδων ακινήτων ή διαφορά μισθωμάτων. Μη υποχρέωση εγγραφής τεκμαρτών εσόδων από την ακίνητη περιουσία στα τηρούμενα βιβλία. Τα εν λόγω τεκμαρτά έσοδα ποσού 1.800,00€ ανεγράφησαν στο έντυπο Ε2.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 3 του ν.2065/1992 ορίζεται ότι: *«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».*

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι: *«Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις».*

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 20 της Α.Υ.Ο. 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/09.06.1994, που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα, ορίζεται ότι η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν η άδεια εκδόθηκε στις 30-9-1978 η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980). Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από την χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο (π.χ. προσκόμιση προγενέστερου

τίτλου κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης). Άδειες αλλαγής μόνο της χρήσης του κτιρίου ή άδειες ανακαίνισης, που δε θίγουν το φέροντα οργανισμό του κτιρίου, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας. Ειδικά σε διατηρητέα ακίνητα που έχουν ανακαινισθεί ριζικά, έστω και αν δε θίγεται ο φέρων οργανισμός του κτιρίου, η παλαιότητα υπολογίζεται δύο χρόνια μετά την ημερομηνία έκδοσης της άδειας ανακαίνισης. Χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δε λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Περαιτέρω, με την παρ. 7 του άρθρου 3 ορίζεται ότι: «*Η παλαιότητα της κατοικίας ή του διαμερίσματος λαμβάνεται κατά την έννοια της παραγράφου 20 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως: από 1 έως 5 χρόνια 0,90, από 6 έως 10 χρόνια 0,80...*». Επίσης, με την παρ. 9 του άρθρου 4 ορίζεται ότι: «*Η παλαιότητα της επαγγελματικής στέγης λαμβάνεται κατά την έννοια της παραγράφου 20 του άρθρου 2. Οι συντελεστές παλαιότητας διαφοροποιούνται ανάλογα με το αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε ισόγειο ή σε άλλο, εκτός ισογείου, όροφο, ως ακολούθως: Επαγγελματική στέγη σε ισόγειο: από 1 έως 5 χρόνια 0,95, από 6 έως 10 χρόνια 0,90...*»

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 4 της Α.Υ.Ο. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/27.12.1996, περί προσδιορισμού κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, ορίζεται ότι η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980) και εκφράζεται σε ακέραιο αριθμό ετών, με την παραδοχή ότι χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Με το άρθρο 3 παρ. 7 ορίζεται ότι: «*Η παλαιότητα λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως: 1 έως 5 χρόνια 0,90. 6 έως 10 χρόνια 0,80...*».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1020567/488/00ΤΥ/Δ/ΠΟΛ.1035/27.02.2007, που τροποποιήθηκε η υπ' αριθ. 1144814/26361/ΠΟΛ. 1310/31.12.1998) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχει ειδικούς όρους δόμησης με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, ορίζεται ότι η αδυναμία δόμησης εν όλω ή εν μέρει καθώς και το σχετικό ποσοστό δόμησης που μπορεί να πραγματοποιηθεί αποδεικνύεται με βεβαίωση μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία.

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.3897/2010 ορίζεται ότι: «5. α. Για τους χώρους που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3843/2010 δεν οφείλεται αναδρομικά οποιοσδήποτε φόρος. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι δεν αναζητούνται. β. Οι χώροι που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3843/2010 δεν λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της κείμενης ασφαλιστικής νομοθεσίας. Ειδικά ως προς το φόρο ακίνητης περιουσίας και για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, οι τακτοποιούμενοι χώροι συνεχίζουν να λαμβάνονται φορολογικά υπόψη όπως ήταν προ της τακτοποίησής τους...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1126/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για τον τρόπο αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων του Ν. 3843/2010 (ΦΕΚ 62 Α'), μετά την εφαρμογή του Ν. 3897/2010 (ΦΕΚ 208 Α') στα πλαίσια της Φορολογίας Κεφαλαίου και της Φορολογίας Εισοδήματος και διευκρινίστηκε ότι: «Αναφορικά με το φόρο ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) και την υποβολή της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) των χώρων που έχουν τακτοποιηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Ν. 3843/2010, εφαρμόζονται τα ακόλουθα: Σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 22 του Ν. 3897/2010, ως προς το φόρο ακίνητης περιουσίας και για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, οι τακτοποιούμενοι χώροι (άρθρο 5 του Ν. 3843/2010-ΦΕΚ 62 Α'), ήτοι οι ημιυπαίθριοι χώροι και οι χώροι στο υπόγειο, ισόγειο ή σε άλλη στάθμη του κτιρίου, οι οποίοι βρίσκονται μέσα στον εγκεκριμένο κτιριακό όγκο βάσει της οικοδομικής του άδειας, η οποία εκδόθηκε ή αναθεωρήθηκε έως 2.7.2009 και έχουν μετατραπεί σε χώρους κύριας χρήσης καθ' υπέρβαση των όρων και περιορισμών δόμησης του ακινήτου και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις, τους όρους και τη διαδικασία που ορίζονται στα άρθρα 5-7 του ίδιου νόμου, εφόσον η χρήση τους δεν απαγορεύεται από τις πολεοδομικές διατάξεις για τις χρήσεις γης που ισχύουν στην περιοχή του ακινήτου, συνεχίζουν να λαμβάνονται φορολογικά υπόψη, όπως πριν την τακτοποίησή τους. Επομένως: Α. Οι τακτοποιούμενοι ημιυπαίθριοι, που είτε είχαν ήδη περιληφθεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων ως βοηθητικοί χώροι είτε είχε παραληφθεί η αναγραφή τους, δεν απαιτείται μόνο για το λόγο της τακτοποίησής τους να αναγραφούν ως κύριοι χώροι στη δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2011 και, όσον αφορά τον Φ.Α.Π., θα συνεχίσουν να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, όπως ακριβώς πριν την τακτοποίησή τους. Στις περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση αναγραφής στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) ακινήτου που περιλαμβάνει τακτοποιούμενο ημιυπαίθριο χώρο, για άλλη αιτία (π.χ. αγορά, μεταβολή του είδους εμπράγματος δικαιώματος, μεταβολή των ποσοστών ιδιοκτησίας, διαχωρισμού επικαρπίας - ψιλής κυριότητας κ.λπ.), τότε κατά την αναγραφή του ακινήτου συμπεριλαμβάνονται στους κύριους χώρους του ακινήτου και τα τετραγωνικά μέτρα του ημιυπαίθριου χώρου... Β. Οι τακτοποιούμενοι χώροι, λόγω μετατροπής τους σε χώρους κύριας χρήσης, οι οποίοι είχαν ήδη περιληφθεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων δεν απαιτείται μόνο για το λόγο της τακτοποίησής τους να τροποποιηθούν και να αναγραφούν στην πραγματική τους κατάσταση στη δήλωση στοιχείων ακινήτων και, όσον αφορά τον Φ.Α.Π., θα συνεχίσουν να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο, όπως ακριβώς πριν την τακτοποίησή τους. Τακτοποιούμενοι χώροι που έχουν μετατραπεί σε χώρους κύριας χρήσης, οι οποίοι ουδέποτε είχαν αναγραφεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους, μετά την τακτοποίησή τους...».

Επειδή, για την εκτός σχεδίου πόλης εδαφική έκταση – γήπεδο στην Θεσσαλονίκης, επαπτόμενης επί επαρχιακής οδού, εκτάσεως 1.613,84 τ.μ., ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε, ήτοι βεβαίωση μηχανικού, θεωρημένη από την αρμόδια Πολεοδομική Υπηρεσία, για την απόδειξη αδυναμίας δόμησης επ' αυτής.

Επειδή, για την κατοικία στον Χαλκιδικής, συνολικού εμβαδού κατά τον έλεγχο 174,79 τ.μ., όπως αυτό προέκυψε από την άθροιση του ισογείου 69,94 τ.μ., του υπογείου 69,50

τ.μ., του ισόγειου κλειστού χώρου στάθμευσης 29,75 τ.μ. και του ημιυπαίθριου χώρου 5,60 τ.μ., κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./29.10.2009 βεβαίωσης περί περαίωσης διαδικασίας τακτοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε για την απόδειξη περί εσφαλμένου υπολογισμού εμβαδού, όπως π.χ. κάτοψη των ορόφων. Περαιτέρω, ο συνυπολογισμός των ανωτέρω τακτοποιούμενων με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων για τον προσδιορισμό της υπεραξίας του άρθρου 21 του ν.2065/1992 και της φορολογητέας αξίας του άρθρου 31 του ν.3842/2010 δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.3897/2010 περί φορολογικής αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων όπως ήταν πριν την τακτοποίηση. Η δε παλαιότητα του ακινήτου κατά τους χρόνους φορολογίας (31/12/2012 για την υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων και 01/01/2013 για τον ΦΑΠ), για το οποίο εκδόθηκε η υπ' αριθ.07.2005 οικοδομική άδεια, υπολογίστηκε ορθά από την ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 4 και 3 παρ. 7 της Α.Υ.Ο. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/27.12.1996, ήτοι με συντελεστή παλαιότητας που αντιστοιχεί σε πέντε έτη καθώς η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας και διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λογίζεται ως έτος.

Επειδή, για την κατοικία στον Χαλκιδικής, συνολικού εμβαδού κατά τον έλεγχο 137,18 τ.μ., όπως αυτό προέκυψε από την άθροιση του ισόγειου 66,63 τ.μ., του υπογείου 52,87 τ.μ. και του ημιυπαίθριου χώρου 5,60 τ.μ., κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./29.10.2009 βεβαίωσης περί περαίωσης διαδικασίας τακτοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε για την απόδειξη περί εσφαλμένου υπολογισμού εμβαδού, όπως π.χ. κάτοψη των ορόφων. Περαιτέρω, ο συνυπολογισμός των ανωτέρω τακτοποιούμενων με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων για τον προσδιορισμό της υπεραξίας του άρθρου 21 του ν.2065/1992 και της φορολογητέας αξίας του άρθρου 31 του ν.3842/2010 δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.3897/2010 περί φορολογικής αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων όπως ήταν πριν την τακτοποίηση. Η δε παλαιότητα του ακινήτου κατά τους χρόνους φορολογίας (31/12/2012 για την υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων και 01/01/2013 για τον ΦΑΠ), για το οποίο εκδόθηκε η υπ' αριθ.07.2005 οικοδομική άδεια, υπολογίστηκε ορθά από την ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 4 και 3 παρ. 7 της Α.Υ.Ο. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/27.12.1996, ήτοι με συντελεστή παλαιότητας που αντιστοιχεί σε πέντε έτη καθώς η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας και διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λογίζεται ως έτος.

Επειδή, για το ισόγειο κατάστημα επί των οδών στην, συνολικού εμβαδού κατά τον έλεγχο 29,50 τ.μ., όπως αυτό προέκυψε από την άθροιση του ισόγειου 27,40 τ.μ. και του φωταγωγού 2,10 τ.μ., κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./21.09.2010 βεβαίωσης πληρότητας του φακέλου αίτησης τακτοποίησης σύμφωνα με τις

διατάξεις του ν.3843/2010 χώρων, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε για την απόδειξη περί εσφαλμένου υπολογισμού εμβαδού, όπως π.χ. κάτοψη του καταστήματος. Η δε παλαιότητα του ακινήτου κατά τους χρόνους φορολογίας (31/12/2012 για την υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων και 01/01/2013 για τον ΦΑΠ), για το οποίο εκδόθηκε η υπ' αριθ./2005 οικοδομική άδεια, υπολογίστηκε εσφαλμένα από την ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 20 και 4 παρ. 9 της Α.Υ.Ο. 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/09.06.1994, με συντελεστή παλαιότητας που αντιστοιχεί σε δύο έτη (0,95) για το σύνολο του εμβαδού του καταστήματος, ενώ ο εν λόγω συντελεστής παλαιότητας έπρεπε να εφαρμοστεί μόνον κατά τα 2,10 τ.μ. που τακτοποιήθηκαν ως προαναφέρθηκε ενώ για το υπόλοιπο κατάστημα έπρεπε να εφαρμοστεί συντελεστής παλαιότητας που αντιστοιχεί σε έξι έτη (0,90). Επιπροσθέτως, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προκειμένου να αποδειχθεί ότι ο τακτοποιηθείς χώρος (φωταγωγός) 2,10 τ.μ. δηλωνόταν σε προγενέστερες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ή ΦΑΠ, ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν.3897/2010 περί φορολογικής αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων όπως ήταν πριν την τακτοποίηση, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1126/2011. Ως εκ τούτου, η αντικειμενική αξία του ισογείου καταστήματος που βρίσκεται επί των οδών στην προσδιορίζεται διά της παρούσας απόφασης στο ορθό ποσό των 105.793,70€ αντί του εσφαλμένου υπολογισμού των 111.231,20€.

Επειδή, για τα διαμερίσματα 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, και 4^{ου}, ορόφου επί των οδών στην, συνολικού εμβαδού εκάστου κατά τον έλεγχο 40,47 τ.μ., όπως αυτό προέκυψε από την άθροιση των κύριων χώρων 32,00 τ.μ. και των ημιυπαιθρίων εκάστου ορόφου 8,47 τ.μ., κατόπιν των υπ' αριθ. πρωτ./09.10.2009,/09.10.2009,/09.10.2009 και/09.10.2009 βεβαιώσεις περί περαίωσης διαδικασίας τακτοποίησης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε για την απόδειξη περί εσφαλμένου υπολογισμού εμβαδού, όπως π.χ. κάτοψη των ορόφων. Περαιτέρω, ο συνυπολογισμός των ανωτέρω τακτοποιούμενων με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41 του ν.3775/2009 χώρων για τον προσδιορισμό της υπεραξίας του άρθρου 21 του ν.2065/1992 και της φορολογητέας αξίας του άρθρου 31 του ν.3842/2010 δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.3897/2010 περί φορολογικής αντιμετώπισης των τακτοποιούμενων χώρων όπως ήταν πριν την τακτοποίηση. Η δε παλαιότητα των ακινήτων κατά τους χρόνους φορολογίας (31/12/2012 για την υπεραξία αναπροσαρμογής ακινήτων και 01/01/2013 για τον ΦΑΠ), για τα οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ./2002 οικοδομική άδεια, υπολογίστηκε ορθά από την ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 20 και 4 παρ. 9 της Α.Υ.Ο. 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/09.06.1994, ήτοι με συντελεστή παλαιότητας που αντιστοιχεί σε 6 – 10 έτη καθώς η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας και διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας ακινήτων, γίνεται εν μέρει αποδεκτός και μόνον ως προς την αξία του ισόγειου

καταστήματος επί των οδών στην, ενώ ως προς τα λοιπά ακίνητα απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α)... β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση... Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να

συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 09/11/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πραγματοποίησε δαπάνες για επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και ειδικότερα για το με αριθ. κυκλοφορίας, 1598cc, ποσό 2.967,04€, για το με αριθ. κυκλοφορίας ποσό 509,50€ και για το με αριθ. κυκλοφορίας, 2.979cc, ποσό 8.839,22€, ήτοι συνολικό ποσό 12.315,76€ εκ των οποίων η προσφεύγουσα καταχώρησε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης ποσό 6.988,30€. Εκ των ανωτέρω δαπανών, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το με αριθ. κυκλοφορίας ποσό 2.670,34€, ήτοι το 90% της πραγματοποιηθείσας δαπάνης με το αιτιολογικό ότι δεν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές ανάγκες της προσφεύγουσας που έχει ως δραστηριότητα την ενοικίαση ακινήτων, για το με αριθ. κυκλοφορίας ποσό 509,50€, ήτοι το 100% της πραγματοποιηθείσας δαπάνης με το αιτιολογικό ότι δεν είναι ιδιοκτησία της επιχείρησης, γεγονός το οποίο επιβεβαιώνεται από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων της ΓΓΠΣ, και για το με αριθ. κυκλοφορίας ποσό 8.839,22€, ήτοι το 100% της πραγματοποιηθείσας δαπάνης με το αιτιολογικό ότι δεν χρησιμοποιείται για τις λειτουργικές ανάγκες της προσφεύγουσας, δη συνολικό ποσό λογιστικής διαφοράς 12.019,06€.

Επειδή, η προσφεύγουσα βάσιμως προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ως εταιρεία ιδιοκτησίας και διαχείρισης ακινήτων στην, στη Θεσσαλονίκη στην Θεσσαλονίκης, στον Πολύγυρο και σε άλλες τοποθεσίες του νομού Χαλκιδικής, τα Ι.Χ. αυτοκίνητα είναι απαραίτητα για τις μετακινήσεις των στελεχών της και την εκπλήρωση του σκοπού της.

Συνεπώς, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ούτε ο λόγος ούτε η νομική βάση για τον οποίο οι εν λόγω δαπάνες κρίθηκαν μη εκπεστές κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στην παρ. 1β του άρθρου 31 του ν.2238/1994, αλλά ούτε και το είδος αυτών των δαπανών (περιγραφή ή αναγραφή των σχετικών τιμολογίων) προκειμένου να είναι εφικτή η κρίση επί της παραγωγικότητας αυτών, πλην της δαπάνης για το με αριθ. κυκλοφορίας Ι.Χ., ποσού 509,50€ που αποδεδειγμένα δεν ανήκει στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά κυριότητα ή κατά χρήση. Η γενική και αόριστη αναφορά ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο κρίθηκαν ως μη παραγωγικές, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει την κατ' άρθρο 31 ν.2238/1994 απόρριψη της έκπτωσής τους από το ακαθάριστο εισόδημα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως προς το

ποσό δαπανών Ι.Χ. αυτοκινήτων και οι εξ αυτών λογιστικές διαφορές υπολογίζονται βάσει της παρούσας απόφασης σε 7.145,10€ ως κάτωθι:

Αρ. Κυκλ.	Δαπάνη ΕΙΧ	Μη εκπιπτόμενο ποσό βάσει ελέγχου	Μη εκπιπτόμενο ποσό βάσει απόφασης
.....	2.967,04 €	2.670,34 €	890,11 €
.....	509,50 €	509,50 €	509,50 €
.....	8.839,22 €	8.839,22 €	5.745,49 €
ΣΥΝΟΛΑ	12.315,76 €	12.019,06 €	7.145,10 €

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 20 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους... 2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τρίαμισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων: α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% (είκοσι τοις εκατό) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που

ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία. β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως: Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο Μέχρι 440 ευρώ Συντελεστής 1,10... δ) Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή. 3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το διαμέρισμα του 1^{ου} ορόφου επί των οδών στην, συνολικού εμβαδού εκάστου κατά τον έλεγχο 40,47 τ.μ., εκμισθώθηκε κατά το υπό κρίση διαχειριστικό έτος έναντι συνολικού καταβληθέντος μισθώματος 2.100,00€. Το συμφωνηθέν μίσθωμα όμως, υπολείπεται το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ως αυτή υπολογίστηκε ορθά από τον έλεγχο στο ποσό των 84.987,00€. Ειδικότερα, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 2.974,55€ (84.987,00€ x 3,5%) και επομένως, υφίσταται διαφορά 874,55€. Αντιθέτως, για την κατοικία στον Χαλκιδικής, συνολικού εμβαδού κατά τον έλεγχο 174,79 τ.μ., όπως αυτό προέκυψε από την άθροιση του ισογείου 69,94 τ.μ., του υπογείου 69,50 τ.μ., του ισόγειου κλειστού χώρου στάθμευσης 29,75 τ.μ. και του ημιυπαίθριου χώρου 5,60 τ.μ., δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, διότι το δηλωθέν εισόδημα ποσού 1.800,00€ προκύπτει από ιδιόχρηση και εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου. Το συμπέρασμα της ελεγκτικής αρχής ότι αποτελεί εισόδημα από εκμίσθωση καθώς δεν έχει δηλωθεί το ακίνητο ως επαγγελματική εγκατάσταση και επομένως, το εισόδημα τούτο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας δεν βασίζεται επί τεκμηριωμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων αλλά σε αυθαίρετες παραδοχές. Συνεπώς, το ετήσιο

ακαθάριστο εισόδημα της δηλωθείσας ιδιόχρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο της κύριας επιφάνειας της οικοδομής (174,79 τ.μ.), της τιμής εκκίνησης (310€), του διορθωτικού συντελεστή (1,10) και του συντελεστή παλαιότητας (0,90), ήτοι 1.877,51€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού τεκμαρτών εσόδων, προβάλλεται λυσιτελώς και γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία. Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού σχεδίου...».*

Επειδή, οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως αυτές ορίζονται στο Π.Δ. 1123/1980 είναι η αρχή της αυτονομίας, η αρχή της κατ' είδους συγκέντρωσης των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων, η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές και η γενική αρχή τηρήσεως των λογαριασμών με βασική αρχή την ύπαρξη παραστατικού.

Επειδή, με την παρ. 2.2.103 του Π.Δ. 1123/1980 ορίζεται ότι: «*1. Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. βαθμού). 2. Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστο τα παρακάτω στοιχεία: Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία διακριτικά στοιχεία)...».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση περί πλημμελούς εφαρμογής των αρχών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, κατά

παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 7 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με την παρ. 2.2.103 του Π.Δ.1123/1980, λόγω ανακριβούς καταχώρησης στο Μητρώο Παγίων δύο ακινήτων των οποίων οι αξίες δεν καταχωρήθηκαν διακριτά ως προς την εδαφική τους έκταση και το κτίσμα, με αποτέλεσμα την ανεπίτρεπτη διενέργεια αποσβέσεων επί εδαφικών εκτάσεων. Ωστόσο, η μη διακριτή καταχώρηση της αξίας του οικοπέδου και του κτίσματος στον τηρούμενο λογαριασμό παγίων και στο μητρώο παγίων δεν συνιστά παραβίαση των γενικών αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ..

Επιπροσθέτως, αναφορικά με τον καταλογισμό παράβασης για μη καταχώρηση στοιχείου εσόδου στα τηρούμενα βιβλία, ο χαρακτηρισμός του ακινήτου που βρίσκεται στον Χαλκιδικής ως εκμισθωμένου και όχι ως ιδιοχρησιμοποιούμενου και κατ' επέκταση ο καταλογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος εξ αυτού ως εισοδήματος από εκμίσθωση, ποσού 1.800,00€, λόγω μη δήλωσης αυτού ως εγκατάσταση στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, αποτελεί παρελκυστική επαγωγή και εξαγωγή αυθαίρετου συμπεράσματος του ελέγχου, καθώς ουδέν άλλο στοιχείο προέκυψε περί εμπορικής εκμετάλλευσης του εν λόγω ακινήτου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής της υπ' αριθ./09.11.2018 πράξης προστίμου ΚΒΣ, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./14.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./09.11.2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
3. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./09.11.2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) για το οικ. έτος 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
4. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992) οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και
5. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./09.11.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (άρθρων 27 – 50 ν.3842/2010) για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Η υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	600,00 €	0,00 €	-600,00 €

**Η υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2013**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	52.474,31 €	51.444,33 €	-1.029,98 €
Ζημιά βάσει λογιστικού προσδιορισμού	1.105,27 €	2.135,25 €	1.029,98 €
Δηλωθείσες δαπάνες μη εκπιπτόμενες	8.184,06 €	8.184,06 €	0,00 €
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου	7.096,00 €	2.222,04 €	-4.873,96 €
Φορολογητέα κέρδη	14.174,79 €	8.270,85 €	-5.903,94 €
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	44.968,33 €	44.968,33 €	0,00 €
Ζημιά μετά την φορολογική αναμόρφωση	30.793,54 €	36.697,48 €	5.903,94 €

**Η υπ' αριθ./09.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4
ν.2523/1997)**

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο	300,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην
υπεραξία από αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων (άρθρων 20 – 27 ν.2065/1992)**

οικ. έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Υπόλοιπο φορολογητέας αξίας γηπέδων	1.236,29 €	1.236,29 €	0,00 €
Υπόλοιπο φορολογητέας αξίας κτιρίων	101.073,08 €	100.110,89 €	-962,19 €
Φόρος υπεραξίας	8.110,58 €	8.033,60 €	-76,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.055,29 €	4.016,80 €	-38,49 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	3.493,23 €	3.460,07 €	-33,16 €
Σύνολο για καταβολή	15.659,10 €	15.510,47 €	-148,63 €

**Η υπ' αριθ./09.11.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ
για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2013**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέα αξία	1.237.760,11 €	1.232.322,61 €	-5.437,50 €
Φ.Α.Π. βάσει ελέγχου	7.426,56 €	7.393,94 €	-32,62 €
Φ.Α.Π. βάσει δήλωσης	6.756,81 €	6.756,81 €	0,00 €

Διαφορά φόρου	669,75 €	637,13 €	-32,62 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	66,98 €	63,71 €	-3,27 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	288,46 €	274,41 €	-14,05 €
Σύνολο για καταβολή	1.025,19 €	975,25 €	-49,94 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.