

Θεσσαλονίκη 7/5/2019

Αριθμός Απόφασης:1032

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, με έδρα το 3ο Χλμ.-....., ΤΚ, κατά της υπ' αριθ

..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων (άρθρα 2027 ν.2065/1992) η οποία αφορά ακίνητα της 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'. αρ πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992, ακινήτων που υπήρχαν την 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύνολο φόρου υπεραξίας ποσού **3.500,65 €** λόγω ανακρίβειας, πλέον πρόσθετος φόρος **3.283,61 €**, ήτοι συνολικό ποσό **6.784,26 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της υποβληθείσας δήλωσης και του ελέγχου και ειδικότερα διαπιστώθηκε διαφορά στο ποσό της ζημίας που αναλογεί και αναγνωρίζεται για μείωση της υπεραξίας και στο ποσό της φορολογητέας Υπεραξίας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επί τη βάση της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012 που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ.εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ο 1^{ος} Λόγος

Με την υποβολή της δήλωσης φόρου υπεραξίας Ν. 2065/1992 με αρ. 66/2013 δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, διότι η υπεραξία που προέκυψε (51.274,16+61.879,19 Ευρώ) συμψηφίστηκε με ζημίες της χρήσης.

Ο 2^{ος} Λόγος (επικουρικά)

Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου υπεραξίας ακινήτων Ν.2065/92.

Ως προς τον Πρώτο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο Ν 2065/92 στο Άρθρο 20§1 ορίζεται. Σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονται όλες οι επιχειρήσεις που κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ υποχρεωτικά και ανεξάρτητα από την νομική μορφή που λειτουργούν, στο **Άρθρο 21 ορίζεται.** 1. Οι Επιχειρήσεις του προηγούμενου άρθρου , υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά , ανά τετραετία την αξία των γηπέδων και των κτιρίων που έχουν στην κυριότητα τους κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής. Η αναπροσαρμογή γίνεται με λογιστικές εγγραφές , οι οποίες καταχωρούνται στα βιβλία τους μέχρι την 31Δεκεμβρίου του έτους αναπροσαρμογής,

στο **Άρθρο 23 § 1 & 2 ορίζεται.** Από την υπεραξία που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ίδιου νόμου , αφαιρείται το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑΙ".

. Η αφαίρεση της ζημίας θα γίνει με λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και το υπόλοιπο της υπεραξίας που θα απομείνει θα κεφαλαιοποιηθεί , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 § 2 του Ν.2065/92 με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Για το ποσό της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου που θα προκύψει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων , δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.(3657/442/ΠΟΛ.349/19.12.86 Α.Υ.Ο),

στο **Άρθρο 24 ορίζεται.** 1.Από την υπεραξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις κατά τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας , να αφαιρεθεί η ζημία που επιτρέπεται να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα. 2. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας φορολογείται με βάση αποφάσεις που εκδίδονται.

στο **Άρθρο 25 ορίζεται** 1.Σε δήλωση υπεραξίας υποχρεώνεται κάθε επιχείρηση που έχει υπεραξία μεγαλύτερη των 880 €. 2.Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέσα σε 30 ημέρες από το χρόνο που έγινε η αναπροσαρμογή.

στο **Άρθρο 26 Ορίζεται** Τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 26 § 2 του Ν.2065/92 , ορίζεται ότι με την καταβολή του φόρου που οφείλεται στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας των γηπέδων και των κτιρίων , εξαντλείται η υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της επιχείρησης και των μετόχων της , για το ποσό της υπεραξίας που φορολογήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του νόμου αυτού.

Επειδή στην ΠΟΛ 1226/2012: Π.1226:Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων επιχειρήσεων μέχρι τέλους 2012 βάσει ά.20-27 Ν.2065/92 (586282)ορίζεται για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 , 21 , 22 , 23 , 24 , 25 , 26 και 27 του Ν. 2065/1992 , σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, η οποία θα πρέπει να γίνει μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2012, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την αριθ. 1127942/11772/Β0012/ΠΟΛ. 173/29.12.2008 εγκύκλιο μας, με τις ακόλουθες μεταβολές:

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

2. Προκειμένου για ακίνητα, τα οποία βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και από την αναπροσαρμογή αυτών με βάση τους συντελεστές που ορίζονται πιο πάνω, για διάφορους λόγους, προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του Ν. 1249/1982 (ΑΑ ΓΗΣ, Έντυπα Κ1, κλπ.), ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων λαμβάνεται η τελευταία, με τον περιορισμό ότι, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13/12/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου υπεραξίας ακινήτων (άρθρα 20-27 ν.2065/1992 της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από την προκύπτουσα Υπεραξία η ζημία που αναλογεί (άρθρο 24 2065/1992) ποσού (51.274,16+61.879,19 Ευρώ), επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος με αριθμό εντολής ελέγχου 385/16-6-2017 του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας Κρίθηκαν ανακριβή και τα κέρδη της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

Η μεταφορά της ζημίας συναρτάται με την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων λόγω ανακρίβειας (αρ.4 Κ.Φ.Ε)

Η απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας εξετάστηκε με τη με αρ. πρωτ. **1085 –**ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθμό **1031/7-5-2019** απόφαση της Υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση τα Βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν Επαρκή και τα κέρδη της κρίθηκαν Λογιστικώς .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός ως προς τον συμψηφισμό της δηλωθείσας ζημίας με την προκύπτουσα Υπεραξία. (51.274,16+61.879,19 Ευρώ)

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου υπεραξίας στην διαχειριστική περίοδο 2012.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.11 Ν.4174/2013 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Επειδή στο άρθρο 26 παρ. 5 του Ν. 2065/1992, που ρυθμίζει την επίδικη φορολογία αναπροσαρμογής υπεραξίας ακινήτων, όπως η παρ.5 αντικαταστάθηκε με την παρ.4 άρθρ.20 ν.2443/1996 και έχει εφαρμογή επί της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων που υποχρεούνται να προβούν οι επιχειρήσεις στο έτος 1996 και εφεξής, ορίζεται ότι διατάξεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, που αφορούν στην παραγραφή στη φορολογία εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που επιβάλλεται με το νόμο αυτό.

Επειδή για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο ισχύει καταρχήν πενταετής παραγραφή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 84 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.), αρχομένη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβάλλεται η οικεία φορολογική δήλωση, ήτοι στις 31.12.2013 και λήγουσα 31.12.2018.

Επειδή, την 28/12/2013 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η αριθμ. 66/13 δήλωση φόρου υπεραξίας ν. 2065/1992 με χρόνο αναπροσαρμογής την 31/12/2012.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος

Ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας:

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ. Αριθ. **13-12-2018** Οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων (άρθρα 20-27 ν.2065/1992), η οποία αφορά ακίνητα της 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ.

Υπολογισμός Υπεραξίας και Φόρου Υπεραξίας από Αναπροσαρμογή Ακινήτων 2012

Με βάση την παρούσα Απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ 359.712,11

ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδων

Μείον :αξία κτήσης πριν την αναπροσαρμογή 257.163,79

ΥΠΕΡΑΞΙΑ **102.548,32**

Μείον: Ζημία που αναλογεί (Αυτή που αναγνωρίζεται) 51.274,16

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ **25.637,08**

51.274,16 € χ50% (ξενοδοχείο) = 25.637,08

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ 25.637,08 ευρώ Χ 2% **Φόρος 512,74**

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ

ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Αναπροσαρμοσμένη αξία : 2.518.386,44

Μείον: Αξία κτήσης πριν από την
αναπροσαρμογή: 2.301.748,96 216.637,48

ΜΕΙΟΝ: Διαφορά από την
αναπροσαρμογή των 154.758,29

αποσβέσεων

α) Αποσβέσεις μετά την
αναπροσαρμογή 1.776.013,68

β) Αποσβέσεις πριν την
αναπροσαρμογή 1.621.255,39

ΥΠΕΡΑΞΙΑ : **61.879,19**

Μείον: Ζημία που αναλογεί (Αυτή
που αναγνωρίζεται) 61.879,19

Φορολογητέα Υπεραξία : 61.879,19

Φορολογητέα υπεραξία χ50% 0,00

β. Οφειλόμενος φόρος

Φόρος

Φορολογητέα Υπεραξία : 0,00 8% **0,00**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά φορολογικής
Χρόνος αναπροσαρμογής 31.12.2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)	Διαφορά Δήλωσης Απόφασης (€)
Φορολογητέα Υπεραξία :				
α)Γηπέδων	0,00	51.274,16	25.637,08	25.637,08
β) Κτιρίων	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος	0,00	3.500,65	512,74	512,74
Πρόσθετος φόρος Ανακρίβειας μη Υποβολής		3.283,61	256,37	256,37
Σύνολο Φόρου	0,00	6.784,26	769,11	769,11

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**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.