



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 15.4.2025

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 1080

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «...ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ...ΑΚΙΝΗΤΩΝ ...», πράξη ..., με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, οδός ..., κατά α) της με αριθμό .../27.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της με αριθμό .../27.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το με αρ. πρωτ. .../21.3.2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
7. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ...ΑΚΙΝΗΤΩΝ ...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό .../27.10.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίσθηκε η ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 401.970,49 € αντί του 1.646.344,82 € βάσει δήλωσης, ήτοι προέκυψε διαφορά ύψους 1.244.374,33 €.
2. Με τη με αριθμό .../27.10.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίσθηκε η ζημία της προσφεύγουσας στο ποσό των 878.561,77 € αντί του 2.122.936,10 € βάσει δήλωσης, ήτοι προέκυψε διαφορά ύψους 1.244.374,33 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 27.11.2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. .../22.4.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εσφαλμένα δημιούργησε και μετέφερε ζημία παγίου (λογαριασμός 82.02.99.000 «Κατεδαφίσεις 2018»), ύψους 1.244.374,33 €, καθώς έκρινε ότι τα κατεδαφισθέντα ακίνητα είχαν μηδενική υπολειμματική αξία και ως τέτοια έπρεπε να καταχωρηθούν στα τηρούμενα βιβλία σύμφωνα με την υπ' αριθ. 370 ΕΞ/5.3.2019 γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθ. .../21.3.2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να της επιστραφεί εντόκως οποιοδήποτε ποσό έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση περί μηδενικής υπολειμματικής αξίας των κατεδαφισθέντων ακινήτων- εσφαλμένη εφαρμογή της υπ' αριθ. 370 ΕΞ/5.3.2019 γνωμοδότησης του ΣΛΟΤ και των άρθρων 24 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και 18 παρ. 4 του ν. 4308/2014.
2. Εσφαλμένος ο επανυπολογισμός από τον έλεγχο της αναπόσβεστης αξίας βάσει των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«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 αρχεία (βιβλία και 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.1 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

- α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',
- β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4308/2014:

«[...]

3. Προσαρμογή αξιών

α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση.

α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται.

α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους.

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

α.8) Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία της περ. στ) της παρ. 1 αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

β) Απομείωση

β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

β.2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου.

β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο.

β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται.

β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται.

β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

4. Παύση αναγνώρισης παγίων

α) Ένα πάγιο στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται στον ισολογισμό όταν το στοιχείο αυτό διατίθεται ή όταν δεν αναμένονται πλέον μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

β) Το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.

γ) Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης παγίου στοιχείου περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο χρόνο που το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από τον παρόντα νόμο. [...]

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 370/2019 Γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ με θέμα «Αρχική καταχώριση απόκτησης οικοπέδου με κτίσμα προς κατεδάφιση για την ανέγερση ξενοδοχείου»

«Κατά την απόκτηση ενός ακινήτου, κατά γενική αρχή, θα πρέπει το γήπεδο και το κτήριο να λογιστικοποιηθούν χωριστά έστω και αν αποκτώνται μαζί σε μια συναλλαγή. Κατά το διαχωρισμό πρέπει να επιμερίζονται και τα άμεσα έξοδα απόκτησης που προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του ακινήτου.

Στην περίπτωση του ερωτήματος αποκτώνται οικόπεδα με κτίσματα που εκ της φύσεως ή κατάστασής τους δεν δύναται να χρησιμοποιηθούν. Επιπλέον, κατά την ημερομηνία της απόκτησης στον αρχικό σχεδιασμό προβλέπεται κατεδάφισή τους με σκοπό την ανέγερση νέων κτηρίων. Στην ειδική αυτή περίπτωση, στο πλαίσιο της απεικόνισης της ουσίας της συναλλαγής, το σύνολο της αξίας αγοράς του ακινήτου θα πρέπει να θεωρηθεί ως αξία κτήσης του οικοπέδου, αφού για την αποκτώσα οντότητα το κτήριο δεν έχει αξία. Θα ήταν δε παράδοξο να επιμεριστεί μέρος της αξίας στο κτήριο καθώς, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, η αποκτώσα οντότητα δεν προβλέπεται να ανακτήσει κάποιο ποσό από την χρήση του υπό κατεδάφιση κτηρίου.

Οι δαπάνες κατεδάφισης θα πρέπει να προσαυξήσουν την αξία των υπό κατασκευή νέων κτηρίων, μειωμένες με τα έσοδα που ενδεχομένως προκύψουν από την πώληση των υλικών κατεδάφισης.

Στην περίπτωση που, κατά την απόκτηση του ακινήτου, η εταιρεία δεν έχει αποφασίσει τον τρόπο μελλοντικής αξιοποίησής του και κατανείμει ένα μέρος της αξίας αγοράς στο κτήριο και σε μεταγενέστερο χρόνο αποφασίσει την κατεδάφισή του, για οποιονδήποτε λόγο, τότε δεν δύναται να μεταφέρει το αναπόσβεστο κόστος του υπό κατεδάφιση κτηρίου στο κόστος κτήσης του νέου. Το κτήριο θα πρέπει να αποσβεστεί στην εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του εάν προβλέπεται η κατεδάφιση σε επόμενη χρήση. Στην περίπτωση που η κατεδάφιση πραγματοποιηθεί στη ίδια χρήση, το κτήριο θα πρέπει να διαγραφεί άμεσα με καταχώριση ζημιάς που θα ισούται με τη λογιστική αξία του κτηρίου.

Όσον αφορά το ακίνητο, για το οποίο έχει υπογραφεί προσύμφωνο απόκτησης, δεν επιτρέπεται η καταχώρισή του πριν την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου.

Για τον φορολογικό χειρισμό της ανωτέρω συναλλαγής, αρμόδια να απαντήσει είναι η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων, έλεγχος από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ. .../22.4.2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, από τον οποίο προέκυψαν τα εξής:

Με το με αριθ. .../24.6.2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου η προσφεύγουσα απέκτησε ένα οικόπεδο εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών πέντε χιλιάδων τετρακοσίων ενενήντα και είκοσι (5.490,20) μετά των επ' αυτού κτηρίων της πρώην ..., από την εταιρεία με την επωνυμία «... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ...». Το ανωτέρω ακίνητο βρίσκεται

στη Δημοτική Ενότητα ..., του Δήμου ..., της Περιφερειακής Ενότητας ..., της Περιφέρειας, αποτελεί το με αριθμό ... ΟΤ, που περικλείεται από τις οδούς ...

Επί του άνω οικοπέδου υφίσταται τα κάτωθι κτίρια:

α) Πολυώροφη κτήριο Ε, που έχει ανεγερθεί δυνάμει της με αριθμό .../1962 οικοδομικής άδειας του Υπουργείου Συγκοινωνιών και αποτελείται από υπόγειο, ισόγειο, πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο όροφο, συνολικής επιφάνειας 14.151,11τμ,

β) κτήριο Ε1 που αποτελείται από ισόγειο χώρο (επαγγελματικές αποθήκες) επιφάνειας 480,49τμ,

γ) κτήριο Ε2 και Ε3 που αποτελείται από υπόγειο και ισόγειο χώρο με πατάρι (αποθήκες), συνολικής επιφάνειας 2.563,32τμ,

δ) Διώροφο κτήριο (χαρακτηρισμένο ως διατηρητέο) συνολικής επιφάνειας 593,63τμ,

ε) Θυρωρείο συνολικής επιφάνειας 9,25τμ και

στ) Ισόγεια αποθήκη συνολικής επιφάνειας 181,89τμ.

Η προσφεύγουσα προέβη σε υπολογισμό της αξίας κτίσης των ακινήτων σε συνάρτηση με τις αντικειμενικές αξίες, τις οποίες υπολόγισε ως ακολούθως:

	Οικόπεδο	κτήριο	Σύνολο
Αναλογία βάσει Φύλλο Υπολογισμού	2,060,760.74	3,543,277.00	5,604,037.74
Αναλογία Κόστους Κτίσης	1,373,504.24	2,361,606.52	3,735,110.76

Η δε αξία ανά κτήριο επιμερίστηκε ως εξής:

Διαχωρισμός Αξίας Κτιρίου ανά κτήριο						
A/A		TM.	Αντικ. Αξία	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπόσβεστη αξία
1		14,151.11	1,483,039.48	886,286.45	21,570.40	...,716.06
2	κτήριο Ε1	480.46	421,092.17	251,650.94	15,099.06	236,551.89
3	κτήριο Ε2 και Ε3	2,563.32	1,645,209.06	983,201.40	58,992.08	924,209.32
4	Διώροφο κτήριο (Διατηρητέο)	593.63	259,612.36	155,148.21	3,102.96	152,045.24
5	Θυρωρείο	9.25	7,326.00	4,378.13	87.56	4,290.56
6	Ισόγεια Αποθήκη	181.89	135,440.71	80,941.38	1,618.83	79,322.56
	Σύνολο	17,979.66	3,951,719.78	2,361,606.52	100,470.89	2,261,135.63

Οι ανωτέρω αξίες κτήσεως έχουν καταχωρηθεί διακριτά στο λογαριασμό κάθε ακινήτου (λογ.11.00) στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας.

Εντός του έτους 2018 εγκρίθηκε η κατεδάφιση των κτισμάτων με α/α 2, 3, 5 και 6 του παραπάνω πίνακα (αρ. αδείας .../08-08-2018) και η ανέγερση νέου κτίσματος ισογείου με δύο (2) υπόγεια, εντός του ίδιου οικοπέδου και την μετατροπή των υφισταμένων κτισμάτων με αριθμό 1 του παραπάνω πίνακα από Αποθήκες επτά ορόφων σε κτήριο Γραφείων 7 ορόφων διατηρώντας την συνολική επιφάνεια του κτίσματος (αρ. αδείας .../06-08-2018).

Σύμφωνα με το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας η αναπόσβεστη αξία την 31/12/2018, των ανωτέρω κατεδαφισθέντων ακινήτων προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

	TM.	Αντικ. Αξία	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις 31/12/2017	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2018
--	-----	-------------	--------------	-----------------------	-----------------------------

1) κτήριο E1	480,46	421.092,17	251.650,94	15.099,06	236.551,89
2) κτήριο E2 και E3	2.563,32	1.645.209,06	983.201,40	58.992,08	924.209,32
3) Θυρωρείο	9,25	7.326,00	4.378,13	87,56	4.290,56
4) Ισόγεια Αποθήκη	181,89	135.440,71	80.941,38	1.618,83	79.322,56
Σύνολο	3.234,92				1.244.374,33

Το ανωτέρω σύνολο της αναπόσβεστης αξίας ποσού 1.244.374,33€ καταχωρήθηκε στα λογιστικά αρχεία, στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99.000 «Κατεδαφίσεις 2018» και μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα της χρήσης 2018, ως ζημιά.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ανωτέρω λογιστικός χειρισμός της προσφεύγουσας είναι λανθασμένος αφού τα κατεδαφισθέντα ακίνητα είχαν μηδενική υπολειμματική αξία και ως τέτοια έπρεπε να καταχωρηθούν στα τηρούμενα βιβλία λαμβάνοντας υπόψη τα εξής: α) με την κατεδάφιση των κτισμάτων τα οποία είχαν έτος κατασκευής σύμφωνα με το Ε9 το 1982, δηλαδή είχαν συμπληρώσει το χρόνο κατεδάφισης ήδη 35 και πλέον έτη ζωής και δεν είχαν κριθεί ως διατηρητέα, ουδεμία μείωση της περιουσίας της προσφεύγουσας επήλθε, αλλά στα πλαίσια ενός νεότερου σχεδιασμού της χρήσης του ακινήτου αύξηση της συνολικής αξίας, β) μεταξύ της αγοράς και της απόφασης για κατεδάφιση (η οποία προφανώς είναι προγενέστερη της έκδοσης της αδείας) ουδεμία εκμετάλλευση- επισκευή- νέα μίσθωση- των κατεδαφισθέντων ακινήτων προέκυψε, γεγονός που αποδεικνύει ότι τα κατεδαφισθέντα για την ελεγχόμενη ακίνητα δεν είχαν καμία πραγματική αξία και επιβάρυναν- εμποδίζαν το νέο σχεδιασμό του ακινήτου, και γ) όταν ολοκληρώθηκαν οι εργασίες κατασκευής στο κτήριο Ε η εταιρεία προχώρησε στην εκμίσθωσή του.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς κατά το χρόνο απόκτησης του ακινήτου δεν είχε αποφασίσει τον τρόπο της μελλοντικής αξιοποίησης αυτού ενώ από κανένα στοιχείο που επικαλείται η φορολογική αρχή δεν προκύπτει το αντίθετο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει: α) το με αριθ. .../24.6.2016 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, β) την υπ' αριθ. .../9.12.2016 συμβολαιογραφική πράξη χρησιδανείου με την επιχείρηση ... Α.Ε., γ) την υπ' αριθ. .../2018 άδεια κατεδάφισης των ακινήτων, δ) την από 1.4.2017 σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία ...Α.Ε., η οποία έχει αναλάβει τη διαχείριση της ανάπτυξης του έργου, ε) οικονομικές καταστάσεις φορολογικών ετών 2016- 2018, στ) το από 6.6.2016 Πρακτικό Δ.Σ. περί αγοράς του επίμαχου ακινήτου και ζ) την υπ' αριθ. .../23.6.2016 Δήλωση Φ.Μ.Α..

Επειδή από κανένα από τα ανωτέρω στοιχεία δεν προκύπτει ότι, κατά την απόκτηση του ακινήτου, όντως η προσφεύγουσα εταιρεία είχε αποφασίσει τον τρόπο μελλοντικής αξιοποίησης των ακινήτων και, συνεπώς, ορθώς, σύμφωνα και με την επικαλούμενη τόσο από την προσφεύγουσα όσο κι από τον ίδιο τον έλεγχο υπ' αριθ. 370/2019 Γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ, καταχώρισε ζημιά ίση με την αναπόσβεστη λογιστική αξία των κατεδαφισθέντων ακινήτων. Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1099/11.7.2005:

«Όπως είναι γνωστό από 30-12-96 εφαρμόζεται η αριθμ...../Γ0013 ΠΟΛ.1310/3.12.1996 απόφαση του Υπ. Οικονομικών με την οποία προσδιορίζεται η αξία κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και η αρ. ΠΟΛ.1311/3.12.1996 απόφαση με την οποία ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο εννέα φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας τους (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3) καθώς και ειδικών κτηρίων οπουδήποτε κι αν βρίσκονται (έντυπα Κ4,Κ5,Κ6,Κ7,Κ8,Κ9).

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ.13ΠΟΛ.1310/3.12.1996 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2,παραγρ. δ έως και θ, παραγρ. 1, αρθρ. 6,7,8,9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρηση της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αρ. 1080817/20/16-6-98 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41ν.1249/82, διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1310/3.12.1996 ορίζεται ότι:

«ε) Με το έντυπο Κ5 υπολογίζεται η αξία των γεωργικών και κτηνοτροφικών κτηρίων καθώς και αποθηκών, σε ανεξάρτητα κτίρια είτε είναι αυτοτελή, είτε αποτελούν παρακολουθήματα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτηρίων.

[...]

εγ) Αποθήκες θεωρούνται αυτοτελείς αποθηκευτικοί χώροι οπουδήποτε μεγέθους, όχι όμως και χώροι στους οποίους ψύχονται τα αποθηκευμένα προϊόντα. Τα ψυγεία - αποθήκες υπάγονται στα βιομηχανικά κτίρια.»

Επειδή ο έλεγχος επανυπολόγισε την αξία του ακινήτου Ε1 με το έντυπο Κ5 στο ποσό των 62.459,80€ αντί των 421.092,17€ που είχε προκύψει βάσει του εντύπου 2 και την αξία του ακινήτου Ε2 & Ε3 με το έντυπο Κ5 στο ποσό των 266.585,28€ αντί των 1.645.209,06 € που είχε προκύψει βάσει του εντύπου 2. Κατόπιν τούτου η αναπόσβεστη αξία των κτηρίων, διατηρώντας ίδια τη συνολική αξία κτήσης και τις διενεργηθείσες αποσβέσεις, διαμορφώνεται ως ακολούθως:

	ΤΜ.	Αντικ. Αξία	Αξία Κτήσεως	Αποσβέσεις 31/12/2017	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2018
1)- κτήριο Ε	14.151,11	1.483.039,48	1.581.581,95	21.570,40	1.560.011,55
2) κτήριο Ε1	480,46	62.459,80	66.610,02	15.099,06	51.510,97
3) κτήριο Ε2 και Ε3	2.563,32	266.585,28	284.298,88	58.992,08	225.306,80
4) Διώροφο κτήριο (Διατηρητέο)	593,63	259.612,36	276.862,64	3.102,96	273.759,67
5) Θυρωρείο	9,25	7.326,00	7.812,79	87,56	7.725,22

6) Ισόγεια Αποθήκη	181,89	135.440,71	144.440,24	1.618,83	142.821,41
Σύνολο	17.979,66	2.214.463,63	2.361.606,52	100.470,89	2.261.135,63

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο επανυπολογισμός από τον έλεγχο της αναπόσβεστης αξίας βάσει των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων με το έντυπο Κ5, αντί του ορθού εντύπου 2.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της παραθέτει την πρόβλεψη της ΠΟΛ. 1149/1994 (άρθρο 2 παρ. 6) με την οποία οριζόταν πριν τροποποιηθεί με την 138311/2024:

«Διευκρινίζεται, ότι η αξία των αποθηκών οι οποίες είναι προσμετρημένες στο συντελεστή δόμησης και βρίσκονται στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης και κατοικίας (μικτή χρήση) υπολογίζεται με το έντυπο 2, ενώ όταν βρίσκονται στο ισόγειο κτιρίων κατοικίας η αξία τους υπολογίζεται με το έντυπο 1. Η αξία αποθηκών, οι οποίες βρίσκονται σε όροφο ή δώμα κτιρίων επαγγελματικής στέγης, που σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια προορίζονται για κτίρια γραφείων ή γραφείων καταστημάτων υπολογίζεται με το έντυπο 2, ενώ η αξία αποθηκών σε όροφο ή δώμα κτιρίων κατοικίας ή κτιρίων επαγγελματικής στέγης που δεν προορίζονται σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια για κτίρια γραφείων ή καταστημάτων, υπολογίζεται με το έντυπο 1.»

Επειδή η ανωτέρω πρόβλεψη δεν δύναται να έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση καθώς δεν πρόκειται για αποθήκες που βρίσκονται στο ισόγειο, σε όροφο ή στο δώμα κτηρίων επαγγελματικής στέγης αλλά για αποθήκες σε ανεξάρτητα κτίρια που αποτελούν παρακολούθημα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτηρίων για τις οποίες έχει εκδοθεί η σχετική οικοδομική άδεια, η αξία των οποίων, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υπολογισθεί με το έντυπο Κ5 κατά ρητή πρόβλεψη της ΠΟΛ. 1310/1996, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω η ζημία που θα έπρεπε να εγγράψει η προσφεύγουσα κατά την κατεδάφιση των επίμαχων κτηρίων ανέρχεται στα 427.364,40€ (51.510,97+ 225.306,80+ 7.725,22+ 142.821,41) και όχι στα 1.244.374,33€ και η λογιστική διαφορά με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται στα 817.009,93€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..., και την τροποποίηση α) της με αριθμό .../27.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της με αριθμό .../27.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου επιχείρησης- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δήλωσης-ΔΕΔ)
Ζημία χρήσης	1.646.344,82	401.970,49	829.334,89	817.009,93

Φορολογικό έτος 2019:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά (δήλωσης-ΔΕΔ)
Ζημία χρήσης	2.122.936,10	401.970,49	1.305.926,17	817.009,93

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.