



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 30.10.2017
Αριθμός απόφασης :5624

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση 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 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... και διακριτικό τίτλο, με αντικείμενο δραστηριότητας SUPER MARKET που εδρεύει στην Αθήνα, οδός,ΤΚ 104 42, με ΑΦΜ:, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ:

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ με την οποία καταλογίστηκε Πρόστιμο ΚΒΣ για την Διαχ. Περίοδο 01.01-31.12.2008, ποσού 880,00 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ με την οποία καταλογίστηκε Πρόστιμο ΚΒΣ για την Διαχ. Περίοδο 01.01-31.12.2009, ποσού 900,00 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, με την οποία καταλογίστηκε Πρόστιμο ΚΒΣ για την Διαχ. Περίοδο 01.01-31.12.2010, ποσού 900,00 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2008, ποσού 977.483,16 € πλέον πρόσθετος φόρος 1.172.979,79 € και συνολικά ποσό 2.150.462,95€.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2009 ποσού 214.621,33 € πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 257.545,60 € και συνολικά ποσό 472.166,93 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010, ποσού 94.812,30 € πλέον πρόσθετος φόρος 113.774,76 € και συνολικά 208.587,06 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, με την οποία προσδιορίστηκε Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2008, ποσού 24.063,10 € πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 28.875,62 € και συνολικά 52.938,82 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010 ποσό 3.600,00 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ), με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτόσημου και εισφορά ΟΓΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 2008, συνολικού ποσού 10.815,79 € πλέον προσαύξηση ποσού 12.978,95 € και συνολικά ποσό 23.794,74 €.

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ), με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτόσημου και εισφορά ΟΓΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 2009, συνολικού ποσού 24.842,16 € πλέον προσαύξηση ποσού 29.810,59 € και συνολικά ποσό 54.652,75 €

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ) με την οποία προσδιορίστηκαν τέλη χαρτόσημου και εισφορά ΟΓΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, ποσού 3.131,77 € πλέον προσαύξηση ποσού 3.785,12 € και συνολικά ποσό 6.889,89 €

-Της υπ' αριθ./24.04.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Αμοιβών ΔΣ, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά παρακρατούμενου φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 2009, ποσού 19.900,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 23.880,00 € και συνολικά το ποσό των 43.780,00 €, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την από 11/7/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Παραγραφή των διαχειριστικών χρήσεων 2008 και 2009

2ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Εφαρμογή καταργημένων διατάξεων του κ.ν.2238/1994

Οι καταλογιστικές πράξεις του φορολογικού αντικειμένου του Εισοδήματος, καταλογίστηκαν, με υπαγωγή του πραγματικού, στις διατάξεις των άρθρ. 28, 29, 30, 31, 32, 61-63 και 113 ΚΦΕ (ν. 2238/1994) βάσει της εντολής μερικού ελέγχου εκδοθείσας ΜΕΤΑ την 01.01.2014. Όμως ο εφαρμοσθείς κ. ν. 2238/1994 καταργήθηκε ρητώς από την έναρξη Ισχύος του νεότερου ΚΦΕ (ν. 4172/2013).

3ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής (Αφορά στην 6η προσβαλλόμενη πράξη 875 φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2010):

Από επισκόπηση του πίνακα (της πράξης προσδιορισμού), συνάγεται, ότι ο έλεγχος, προσδιόρισε πιστωτικό υπόλοιπο στο ποσό των 94.812,30€. Το παράλογο της υπόθεσης συνίσταται στο ότι επέβαλε επί της πιστωτικής αυτής διαφοράς, πρόσθετο φόρο 120%, ανερχόμενο σε 113.774,76 € .

4ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Απόλυτη Ακυρότητα των προσβαλλόμενων 4, 5, 6, 7, 9,10,11 & 12 λόγω παντελούς έλλειψης των στοιχείων εγκυρότητας που απαιτεί ο νόμος για τις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής Αρχής και τις εκθέσεις ελέγχου, αλλά και για τα Δημόσια έγγραφα εν γένει.

Από απλή επισκόπηση των α) προσβαλλόμενων Πράξεων και β) συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, όλων των φορολογικών αντικειμένων, προκύπτει ότι αυτές δεν φέρουν ούτε υπογραφή, αλλά φέρουν σφραγίδα με την ένδειξη ακριβές αντίγραφο την ίδια μέρα αφού δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα. Οι προσβαλλόμενες πράξεις 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11 & 12 φέρουν μόνο την ως άνω ένδειξη όλες δε οι εκθέσεις ελέγχου δεν φέρουν ούτε καν φωτοτυπημένη υπογραφή. Τονίζεται ότι η στρογγυλή σφραγίδα της υπηρεσίας, τίθεται μόνο παραπλεύρως της ένδειξης αυτής.

5ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επί ορισμένων Λογιστικών διαφορών των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 που αφορούν στις 4η, 5η και 6η προσβαλλόμενες.

Καθώς προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, επί ορισμένων κονδυλίων που μας καταλογίστηκαν ως Λογιστικές διαφορές που αφορούν σε μεγάλα ποσά, επαγόμεθα ότι:

Α.Επί των Λογαριασμών υπ' αριθ. 64.02.001.018 «Διαφημίσεις από Ράδιο-tv», 64.02.007.000 «Έξοδα προβολής & λοιπών μεθόδων» & 64.02.003 «Διαφημίσεις από λοιπά μέσα» όπου δεν μας αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα Έσοδα ποσά:

24.737,60 € + 27.457,00 €, στη χρήση 2008 (4η προσβαλλόμενη)

222.663,25 € + 192.719,83 €, στη χρήση 2009 (5η προσβαλλόμενη)

218.838,25 € + 5.900,00 €, στη χρήση 2010 (6η προσβαλλόμενη)

Επειδή, κατά ακολουθία των παραπάνω η ελέγχουσα αρχή (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ) με την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου απέρριψε τιμολόγια και δαπάνες που αφορούσαν διαφήμιση σε ηλεκτρονικό, έντυπο τύπο, καθώς και μέσα μαζικής ενημέρωσης (ραδιόφωνο και τηλεόραση), καταλόγισε και επέβαλε φόρο στις δαπάνες αυτές καθώς εκτίθεται στην παρ. 5.1- του παρόντος, λόγω ότι δεν καταβλήθηκε το προβλεπόμενο αγγελιόσημο, χωρίς να αναφέρει ειδικότερα και να επικαλείται από πού προέρχονται τα στοιχεία αυτά, με ποια ποσοτικά κριτήρια και ποια έγγραφα ελήφθησαν υπόψη για τον καταλογισμό. Η ελεγκτική αρχή δεν προχώρησε καν σε αντιπαραβολή των τιμολογίων διαφήμισης και στα καταβληθέντα ποσοστά του αγγελιόσημου, στον καθορισμό του πραγματικά υπόχρεου υπό την σαφή ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων. Ειδικότερα, κάθε ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το δίμηνο καταβάλλεται από το διαφημιζόμενο ή εφόσον μεσολαβεί διαφημιστής κατ' εντολή του διαφημιζόμενου, από το διαφημιστή, ο μιν ειδικός φόρος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου σε Τράπεζες συμβεβλημένες με αυτό το δε αγγελιόσημο σε Τράπεζες συμβεβλημένες με το ΤΣΠΕΑΘ και ΕΔΟΕΑΠ, κατά περίπτωση

Ειδικότερα ως εταιρεία δεν υποχρεούμαστε στην καταβολή του παραπάνω τέλους, αφού η σχετική υποχρέωση βαρύνει την εταιρεία «.....», η οποία σύναπτε τις συμφωνίες διαφήμισης με τα μέσα μαζικής ενημέρωσης και κατέβαλλε άπαξ το σχετικό τέλος. Για τις πραγματοποιηθείσες διαφημίσεις ως άμεσα υπόχρεη, έχει καταβάλει το σχετικό τέλος, έχει ελεγχθεί από τα αρμόδια όργανα του ασφαλιστικού ταμείου και έχει λάβει σχετική βεβαίωση από το εν λόγω ασφαλιστικό φορέα.

Τα ελεγκτικά όργανα του ΚΕΜΕΠ κατέληξαν στην κρίση τους τη σχετική με την απεικόνιση σε ανεπίσημα στοιχεία εντελώς συμπερασματικά, υιοθετώντας απλώς τα νούμερα των τιμολογίων, παραπέμποντας αορίστως σε ανεπίσημα στοιχεία, χωρίς να επικαλούνται, να προσκομίζουν και να αξιολογούν με την έκθεση ελέγχου, σαφή και συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία να αποδεικνύεται η μη ή μη καταβολή του

αγγελιοσήμου και χωρίς συσχετισμό με στοιχεία του διαφημιστή, θεωρώντας ότι το επίδικο ασφαλιστικό τέλος-εισφορά δεν καταβλήθηκε ποτέ!! Δηλαδή, χωρίς τα ελεγκτικά όργανα του αντιδίκου ταμείου μου να διαπιστώνουν, όπως όφειλαν, τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την κρίση τους αυτή ως και τη βασιμότητα των καταβαλλομένων τελών (ΣτΕ 3155, 3156/2007).

Επειδή, τα όργανα της Διοίκησης επιβάλλονται να δρουν πάντοτε επί τη βάση των κανόνων δικαίου που καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία έκδοσης διοικητικών πράξεων και πραγματοποίησης υλικών ενεργειών. Επιπρόσθετα το άρθρο 17 §§1 και 2 του ΚΔΔιαδ (ν.2690/1999), επιβάλλει η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ειδικά επί δυσμενών διοικητικών πράξεων. Ειδικότερα οι διοικητικές πράξεις θα πρέπει να περιέχουν 1) Σαφήνεια: (α) το διοικητικό όργανο οφείλει να καταγράφει με διαυγή τρόπο τις σκέψεις του, (β) ορθή γλωσσική διαμόρφωση κειμένου, (γ) να μην επαναλαμβάνει στερεότυπες εκφράσεις, (δ) η αποτύπωση της σκέψης του να μην έχει αντιφάσεις (δηλ. ενδογενή σύγκρουση σκέψεων). Ειδικότητα: (α) ποσοτική, (β) ποιοτική. Ποσοτική δηλ. να είναι πλήρης (πληρότητα της αιτιολογίας), ενώ η ποιότητα αναδεικνύει την αποδεικτική αξία των επιχειρημάτων που στηρίζουν την αιτιολογία.

Επάρκεια: Η επάρκεια της αιτιολογίας δοκιμάζεται στο επίπεδο της υπαγωγής του πραγματικού στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν υποχρεούμασταν στην καταβολή του επίδικου τέλους (αγγελιοσήμου) αφού δεν είμασταν οι κατά νόμο υπόχρεοι. Στο σχετικό δε καταλογισμό τα αρμόδια όργανα δεν έλεγχαν και δεν αντιπαρέβαλλαν την νομιμότητα και το έγκαιρο της καταβολής των σχετικών τελών, τον πραγματικό υπόχρεο και για τον λόγο αυτό ο σχετικός καταλογισμός είναι ανατιολόγητος, μη νόμιμος, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Β.Επί των διαφορών δήλωσης υπεραξίας ν. 2065/92 όπου ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστική διαφορά ποσού 3.664.487,76 (4η προσβαλλόμενη) αλλά και σε όλες τις λογιστικές διαφορές όπου προσμετρώνται παράμετροι αξίας ακινήτων, επαγόμεθα ότι σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, οι αξίες ακινήτων που υπολόγισε ο έλεγχος είναι αυθαίρετες και δεν στηρίζονται ούτε στο νόμο, ούτε στην κοινή πείρα. Διατηρούμε σοβαρές επιφυλάξεις για το κεφάλαιο αυτό.

6ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής- Η νομιμότητα της επιβολής προσθέτων φόρων

Επί της με ημερομηνίας κατάθεσης 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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:

Επί του 1^{ου} λόγου της προσφυγής

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, στην παρ.3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, στις παρ.1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ...

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε., με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 201715-09-2017 απόφασή του, λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, τροποποίησε την με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει, ως εξής: «1. Μετά την παράγραφο 6 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, προστίθεται νέα παράγραφος 7 ως εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση οι διαφορές του φόρου εισοδήματος που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 ανέρχονται σε 977.483,16 ευρώ και 214.621,33 ευρώ αντίστοιχα, έχουν εφαρμογή οι

διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου, που «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραγραφή των χρήσεων 2008 και 2009 είναι απορριπτέος.

Επί του 2^{ου} και 4^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 ν.4174/2013 παρ.1. << Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα>>.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν με βάσει τις διατάξεις του ν.2238/94 που καταργήθηκαν από 1.1.2014 με την ισχύ του ν.4172/2013, κρίνεται αόριστος, καθόσον η διαδικασία ελέγχου και η έκδοση των πράξεων έγινε με τις διατάξεις των νόμων 4172 και 4174/2013 .

Επί του 3ου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, που αφορά στην 6η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από την πράξη με αα 875 προκύπτουν τα φορολογητέα κέρδη δήλωσης και ελέγχου που είναι 9.172.083,98 ευρώ και 9.566.842,56 ευρώ, ο φόρος δήλωσης και ελέγχου που είναι 601.767,27 ευρώ και 506.954,97 ευρώ αντίστοιχα.

Η διαφορά του προσδιορισθέντος φόρου 94.812,30 ευρώ (601.767,27 ευρώ μείον 506.954,97 ευρώ) είναι χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή στο Δημόσιο.

Επί του 5ου λόγου

Α. Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές των λογαριασμών 64.02.001.018 «Διαφημίσεις από Ράδιο-tn», 64.02.007.000, «Έξοδα προβολής & λοιπών μεθόδων» & 64.02.003 «Διαφημίσεις από λοιπά μέσα», ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα με το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ1157699/23-10-2017 έγγραφο, αντίγραφα των παραστατικών τιμολογίων των οποίων οι δαπάνες καταλογίζονται από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές λόγω μη καταβολής των τελών διαφήμισης (αγγελιόσημου) και περαιτέρω διευκρινίσεις ως προς την απόδοση αυτού.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση στις 30-10-2017 μας κοινοποίησε τις απόψεις της με συνημμένα α) έκθεση ελέγχου του ενιαίου ταμείου ασφάλισης προσωπικού ΜΜΕ με τη διαπίστωση ότι αυτή έως και το έτος 2012 οφείλει λόγω εκπρόθεσμης καταβολής αγγελιόσημο ποσού 175,24 ευρώ, β) επιστολές της εταιρείας με βεβαίωση ότι της έχει καταβάλλει όλα τα ποσά αγγελιοσήμου που της έχει χρεώσει στα εκδοθέντα τιμολόγια και γ) αντίγραφα των τιμολογίων που ζητήσαμε.

Από τα ως άνω παραστατικά, προκύπτει ότι η εταιρείαπου έχει αναλάβει τη διαφημιστική προβολή της προσφεύγουσας επιχείρησης σε ραδιοφωνικούς ή τηλεοπτικούς σταθμούς, έχει χρεώσει στα εκδοθέντα τιμολόγια (που αναφέρονται πιο κάτω) το αγγελιόσημο και συνεπώς αυτή βαρύνεται με την απόδοση αυτού στο ενιαίο Ταμείο ασφάλισης προσωπικού ΜΜΕ .

Τα παραστατικά αυτά ανά διαχειριστική περίοδο έχουν ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008:

Ημερομηνία	αα Παραστ/κού-Προμηθευτής	Χρέωση
31/05/2008		1.751,86
01/07/2008		1.260,43
01/07/2008		312,93
01/07/2008		990,63
31/07/2008		1.035,38
31/07/2008		585,7
21/08/2008		934,03
31/12/2008		8.833,48
31/12/2008		4.714,61
31/12/2008		2.042,11
31/12/2008		2.276,44
	ΣΥΝΟΛΟ	24.737,60

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009:

Ημερομηνία	αα Παραστ/κού-Προμηθευτής	Χρέωση
31/01/2009		4.122,04
01/03/2009		3.477,82
01/03/2009		3.559,54
01/03/2009		5.419,51
01/03/2009		712,52
31/03/2009		4.365,60
31/03/2009		18.556,51
30/04/2009		9.470,98
01/06/2009		7.532,54
01/06/2009		30.880,80
30/06/2009		3.604,00
30/06/2009		1.961,05
16/11/2009		43.880,27
16/11/2009		2.267,10
30/11/2009		6.767,05
31/12/2009		9.266,65
31/12/2009		20.075,85
	ΣΥΝΟΛΟ	175.919,83

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010:

Ημερομηνία	αα Παραστ/κού-Προμηθευτής	ΑΞΙΑ
16/02/2010		5.043,16
28/02/2010		4.195,54
30/04/2010		8.501,97
30/04/2010		4.642,32
10/06/2010		5.396,83
10/06/2010		20.291,04
10/06/2010		444,78
30/06/2010		5.189,03
30/06/2010		53.352,66
31/10/2010		31.418,73
30/11/2010		2.021,70
30/11/2010		24.033,99
31/12/2010		2.182,09
31/12/2010		25.374,41
ΣΥΝΟΛΟ		192.088,25

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ως άνω ποσά γίνονται αποδεκτά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης κάθε χρήσης.

Β. Όσον αφορά τη λογιστική διαφορά της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 με αιτιολογία <<διαφορές δήλωσης φόρου αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων Ν.2065/92>> 3.664.487,76 ευρώ επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.2065/1992:

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 κυριότητά 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.

- Σύμφωνα με την αριθμού 1097930/11407/B0012/ΠΟΛ.1127/6-12-2004 απόφαση Υπ.Οικ., με θέμα<< Οδηγίες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, η οποία θα γίνει μέχρι το τέλος του έτους 2004 και η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως και 27 του Ν. 2065/1992>>.

.....

3. Με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992, 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.

Με την παρ. 7 της αριθ. 1091653/11305/B0012/ΠΟΛ. 1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι, για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, ως ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως.

Δηλαδή, για εκείνα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως ή εντός οικισμού, ως αναπροσαρμοσμένη αξία θα λαμβάνεται εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών αναπροσαρμογής, που ορίζονται με την πιο πάνω Απόφαση. Επομένως, κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως, θα πρέπει οι επιχειρήσεις να υπολογίσουν, με βάση το σύστημα αυτό, διακεκριμένα, για κάθε ακίνητο που υπόκειται σε αναπροσαρμογή, την αντικειμενική αξία αυτών, προκειμένου αυτή, να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία, εφόσον είναι μικρότερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές αναπροσαρμογής.

Στην περίπτωση αυτή, για τα ακίνητα εκείνα των επιχειρήσεων, 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.

Διευκρινίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης που ισχύουν κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής.

Επίσης, προκειμένου για ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχή "εντός σχεδίου πόλεως" και η αξία ορισμένων ακινήτων των επιχειρήσεων, τα οποία υπόκεινται σε αναπροσαρμογή, εμφανίζεται στα βιβλία αυτών με αξία μεγαλύτερη εκείνης που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, δεν δύνανται αυτές να θεωρηθούν ως αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων αυτών, την αξία του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή, δεν ενεργείται καμία εγγραφή αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων αυτών, αλλά αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται με την αξία αυτών που είναι καταχωρημένη στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων.

.....
-Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1152/14.11.2008, για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, που θα πραγματοποιηθεί κατά το έτος 2008, ισχύουν τα εξής:
1. Ως αξία κτήσης των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2003, λαμβάνεται η αξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που έγινε με βάση τα οριζόμενα από τα άρθρα 21, 22 του ν. 2065/1992 και την αριθ. 1091653/11305/ΒΟΟ12/ΠΟΛ.1121/17.11.2004 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ - ΒΑ1808/17.11.2004) κατά το έτος 2004.
2. Για τις επιχειρήσεις, που δεν είχαν υποχρέωση να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους κατά το έτος 2004, ως αξία κτήσης των ακινήτων που απέκτησαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, λαμβάνεται η αξία που εμφανιζόταν στα βιβλία της επιχείρησης την 31 Δεκεμβρίου 2003.
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 2004 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:
α) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2003, με συντελεστή 1,40 προκειμένου για γήπεδα και 1,35 προκειμένου για κτίρια.
β) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2004 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2004, με συντελεστή 1,35 προκειμένου για γήπεδα και 1,30 προκειμένου για κτίρια.
γ) Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2005 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2005, με συντελεστή 1,30 προκειμένου για γήπεδα και 1,25 προκειμένου για κτίρια.

δ) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2006 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2006, με συντελεστή 1,25. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,20.
ε) Η αξία των γηπέδων που αποκτήθηκαν από την 1η Ιανουαρίου 2007 μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 2007, με συντελεστή 1,20. Η αξία των κτιρίων που αποκτήθηκαν στο ίδιο χρονικό διάστημα αναπροσαρμόζεται με συντελεστή 1,15.
Η αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν, από την 1η Ιανουαρίου 2008 και μετά 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 2007.

5. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ν. 2065/1992, ως ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχή στην οποία ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, λαμβάνονται μόνο αυτά που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως. Για ακίνητα που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως (ή εντός οικισμού), η αναπροσαρμοσμένη αξία τους, η οποία προκύπτει με βάση τους συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του ν. 1249/1982.

6. Οι αποσβέσεις επί της αξίας κάθε κτιρίου που έχουν γίνει μέχρι και την προηγούμενη από το χρόνο της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο αναπροσαρμόζονται στο σύνολό τους, με βάση τους συντελεστές της παραγράφου 4, ανάλογα με το χρόνο κτήσης αυτού.

7. Με την αναπροσαρμογή των αποσβέσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, δεν τροποποιούνται τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων, που προέκυψαν κατά την προηγούμενη της αναπροσαρμογής διαχειριστική περίοδο.

8. Οι διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 2065/1992 περί κεφαλαιοποίησης της προκύπτουσας υπεραξίας δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού υπεραξίας ακινήτων του ΚΕΜΜΕΠ για την υπεραξία του ν.2065 της 31.12.2008, στις περιπτώσεις των οικοπέδων που αναφέρονται στις σελίδες 8-9 με αρίθμηση 2,4,5,10 και 20 αυτής, ορθά προσδιορίστηκε από τον έλεγχο υπεραξία, καθόσον η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής είναι μικρότερη της αντικειμενικώς προσδιοριζόμενης αξίας αυτών.

Στα λοιπά οικόπεδα που αναφέρονται στις ίδιες ως άνω σελίδες, ορθά δεν προσδιορίζεται από τον έλεγχο υπεραξία, διότι η αξία των βιβλίων με την οποία είναι καταχωρημένα στα βιβλία είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής αξίας αυτών.

Επίσης ορθά υπολογίζεται η υπεραξία στα κτίρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 3ζ Ν.2238/94, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται και η αυτόματη υπερτίμηση του χρησιμοποιούμενου στην επιχείρηση παγίου κεφαλαίου, η οποία έχει πραγματοποιηθεί, καθώς και εκείνη που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον η τελευταία αυτή περιλήφθηκε στην απογραφή.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον τρόπο που προσδιόρισε την αναπροσαρμογή των ακινήτων της σύμφωνα με τον ν.2065/1992 την 31.12.2008, υπερτίμησε τα οικόπεδα που κατέχει κατά το ποσό των 4.166.236,77 ευρώ (σελ.12 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου υπεραξίας ακινήτων του ΚΕΜΕΕΠ) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 3ζ Ν 2238/94 η διαφορά αυτή φορολογείται, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου).

Κατόπιν των παραπάνω, κρίνεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αξίες των ακινήτων που υπολόγισε ο έλεγχος είναι αυθαίρετες και δεν στηρίζονται ούτε στο νόμο, ούτε στην κοινή πείρα, είναι απορριπτέος.

Μετά τα ανωτέρω οι λογιστικές διαφορές που καθορίζονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Λογιστικές διαφορές ελέγχου:

3.909.083,31 €

Μείον αυτές που αναγνωρίζονται με την παρούσα απόφαση: 24.737,60 €

Υπόλοιπο

3.884.345,71€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Λογιστικές διαφορές ελέγχου: 857.888,32 €

Μείον αυτές που αναγνωρίζονται με την παρούσα απόφαση: 175.919,83 €

Υπόλοιπο 681.968,49 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Λογιστικές διαφορές ελέγχου: 394.758,58 €

Μείον αυτές που αναγνωρίζονται με την παρούσα απόφαση: 192.088,25 €

Υπόλοιπο 202.670,33 €

Επί του 6ου λόγου ενδικοφανούς προσφυγής(νομιμότητα της επιβολής προσθέτων φόρων)

Σύμφωνα με την παρ.17 του άρθρου 72 ν.4174/2013:Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού Εισοδήματος,Υπεραξίας ακινήτων ν.2065/1992,ΦΠΑ, Χαρτοσήμου και ΚΒΣ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου 31.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και διακριτικό τίτλο, με αντικείμενο δραστηριότητας SUPER MARKET που εδρεύει στην Αθήνα, οδός,ΤΚ 104 42, με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

1.Εισοδημα

Φορολογητέα κέρδη:

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	15.532.851,22	15.532.851,22	
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	71.780,43	71.780,43	
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		3.884.345,71	
	Σύνολο κερδών	15.604.631,65	19.488.977,36	3.884.345,71
Μείον	Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	1.435.608,58	1.435.608,58	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	14.169.023,07	18.053.368,78	3.884.345,71

Φόρος εισοδήματος:

		Π Ο Σ Α		
		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		14.169.023,07	18.053.368,78	3.884.345,71
Φόρος που αναλογεί	25%	3.542.255,77	4.513.342,20	971.086,43
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%	84.501,59	84.650,84	149,25
Άθροισμα		3.626.757,36	4.597.993,04	971.235,68
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		2.395.689,16	2.395.689,16	
Φόρος που παρακρατήθηκε		25.362,83	25.299,75	63,08
Σύνολο		2.421.051,99	2.420.988,91	63,08
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.205.705,37	2.177.004,13	971.298,76
<u>ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ</u>				
Προκαταβολή φόρου		2.876.043,06	2.876.043,06	

Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%	27.233,74	27.233,74	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%	5.446,75	5.446,75	
Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	102	μήνες		
επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας	2%	120%		
			1.165.558,51	1.165.558,51
Άθροισμα			4.114.428,92	6.251.286,19
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			4.114.428,92	6.251.286,19
				2.136.857,27

2.ΚΒΣ 880,00 ευρώ

3.ΦΠΑ 52.938,82 ευρώ

4.ΚΤΧ 23.794,74 ευρώ

Σύνολο 2.214.470,83 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

1.Εισοδημα

Φορολογητέα κέρδη:

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	15.367.959,03	15.367.959,03	
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	67.501,39	67.501,39	
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		681.968,49	
	Σύνολο κερδών	15.435.460,42	16.117.428,91	681.968,49
ΜΕΙΟΝ	Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	1.350.027,74	1.350.027,74	
	Φορολογητέα Κέρδη	14.085.432,68	14.767.401,17	681.968,49

Φόρος εισοδήματος:

	Π Ο Σ Α		
	Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	14.085.432,68	14.767.401,17	681.968,49

Φόρος που αναλογεί	25%	3.521.358,17	3.691.850,29	170.492,12
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%	88.008,15	88.157,40	149,25
Άθροισμα		3.609.366,32	3.780.007,69	170.641,37
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		2.876.043,06	2.876.043,06	
Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')		14.414,23	14.414,23	
Σύνολο		2.890.457,29	2.890.457,29	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		718.909,03	889.550,40	170.641,37
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				
Προκαταβολή φόρου		2.873.078,83	2.873.078,83	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%	28.252,99	28.252,99	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%	5.650,60	5.650,60	
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				
Πρόσθετα τέλη χαρτ. λόγω εκπροθ. & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				
Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	102	μήνες		
επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας	2%	120%	204.769,64	204.769,64
Άθροισμα		3.625.891,45	4.001.302,46	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.625.891,45	4.001.302,46	375.411,01

2.ΚΒΣ 900,00 ευρώ

3.ΚΤΧ 54.652,75 ευρώ

4.ΑΜΟΙΒΩΝ ΔΣ 43.780,00 ευρώ

Σύνολο 474.743,76 ευρώ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2010**1.Εισοδημα****Φορολογητέα κέρδη:**

		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
	Ακαθάριστα έσοδα			
	Φορολογικά κέρδη χρήσεως	9.550.907,71	9.550.907,71	
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	380.814,87	380.814,87	
Πλέον	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		202.670,33	
	Σύνολο κερδών	9.931.722,58	10.134.392,91	202.670,33
ΜΕΙΟΝ.	Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	759.638,60	759.638,60	
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	9.172.083,98	9.374.754,31	202.670,33

Φόρος εισοδήματος:

		Π Ο Σ Α		
		Δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		9.172.083,98	9.374.754,31	202.670,33
Φόρος που αναλογεί	24%	2.201.300,16	2.249.941,03	48.640,88
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο εισόδημα από ακίνητα	3%	92.393,56	92.393,56	
Άθροισμα		2.293.693,72	2.342.334,59	48.640,88
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		2.873.078,83	2.873.078,83	
Φόρος που παρακρατήθηκε (εκτός της περίπτωσης ι')		22.382,13	22.311,91	70,22
Μείον ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		94.812,30	94.812,30	
Σύνολο		2.800.648,66	2.800.578,44	70,22
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό		506.954,94	458.243,85	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				48.711,10

ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ					
Προκαταβολή φόρου			1.771.253,48	1.771.253,48	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα	3%		27.942,92	27.942,92	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,60%		5.588,58	5.588,58	
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			6.856,91	6.856,91	
Πρόσθετα τέλη χαρτ. λόγω εκπροθ. & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					
Πρόσθετος φόρος 2% το μήνα λόγω ανακρίβειας	102	μήνες			
επί 2% ανά μήνα λόγω ακρίβειας	2%	120%		58.453,32	58.453,32
Άθροισμα			1.811.641,89	1.870.095,21	58.453,32
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			1.304.686,95	1.411.851,36	107.164,42

2.ΚΒΣ 900,00 ευρώ

3.ΚΤΧ 6.889,89 ευρώ

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ 3.600,00 ευρώ

Σύνολο 118.554,31 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .