



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 24-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2601

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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ. κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012), της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) και της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012), την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) και την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21-12-2017 οικεία έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 του ν.2238/1994.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του», 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 με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.347,05€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 12.416,46€, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 698,16€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 139,63€, πλέον πρόσθετου φόρου τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.005,35€, ήτοι ποσό 24.606,65€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.691,87€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 12.627,22€, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 751,89€, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 150,38€, πλέον πρόσθετου φόρου τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 974,45€, ήτοι ποσό 26.195,81€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά εισφοράς ποσού 1.870,92€, πλέον πρόσθετης εισφοράς ανακρίβειας ποσού 2.245,10€, ήτοι ποσό 4.116,02€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά εισφοράς ποσού 972,44€, πλέον πρόσθετης εισφοράς ανακρίβειας ποσού 1.050,23€, ήτοι ποσό 2.022,67€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της με αριθμό/2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία γνωστοποιήθηκε στον φορολογούμενο με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 έγγραφο, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 27, 28 και 34 του ν.4174/2013 για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών

ετών 2012 και 2013 και τα αντίστοιχα έντυπα Ε2, δηλώθηκαν: α) μισθώματα δυσαναλόγως κατώτερα της μισθωτικής αξίας των ακινήτων καθώς επίσης και β) κενά ακίνητα χωρίς να συνυποβληθούν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, στις κάτωθι περιπτώσεις επαγγελματικών μισθώσεων. Συγκεκριμένα:

Αναφορικά με τη δυσαναλογία δηλωθέντων μισθωμάτων των ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών.

1) Αναφορικά με το ακίνητο επί της οδού στον Ο προσφεύγων είναι συνιδιοκτήτης πολυώροφης οικοδομής με ποσοστό **11,066%**, η οποία βρίσκεται στον επί της οδού Το συγκεκριμένο ακίνητο αποτελείται από υπόγειο 241,92 τμ, ισόγειο 227,36 τμ, πέντε ορόφους 251,40 τμ έκαστος, έκτο υπέρ του ισογείου όροφο 154,70 τμ και έβδομο υπέρ του ισογείου όροφο 98,60 τμ, οι οποίοι χρησιμοποιούνται ως επαγγελματικοί χώροι όπως προκύπτει από τις αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακινήτων Ε2, που υποβλήθηκαν μαζί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα. Από τα συνυποβληθέντα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών έντυπα Ε2 προκύπτει ότι κανένας όροφος του ως άνω ακινήτου δεν ενοικιαζόταν ενιαίος ως ήταν, αλλά σε τμήματα μικρότερης επιφάνειας χωρίς αυτά να αποτελούν ξεχωριστές οριζόντιες ιδιοκτησίες. Επίσης σε γραμμές του εντύπου Ε2 αναφορικά με τους ενοικιαστές των ανωτέρω ορόφων αναγράφεται η ένδειξη «κενό» χωρίς να συνυποβληθούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά (λογαριασμοί ύδρευσης, Δ.Ε.Η., κοινοχρήστων). Ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2012 ως συνιδιοκτήτης με ποσοστό 11,066% εκμίσθωσε τον 3^ο, 4^ο και 5^ο όροφο του συγκεκριμένου ακινήτου. Το συνολικό μίσθωμα, το οποίο δήλωσε ο προσφεύγων για την ενοικίαση του 3^{ου} ορόφου ανήλθε κατά το αναλογούν ποσοστό σε ποσό 1.212,91€, για την ενοικίαση του 4^{ου} ορόφου σε ποσό 1.941,86€ και για την ενοικίαση του 5^{ου} ορόφου σε ποσό 1.641,95€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας των ορόφων αυτών ανήλθε για τον 3^ο όροφο σε ποσό 2.043,81€, για τον 4^ο όροφο σε ποσό 2.043,81€ και για τον 5^ο όροφο σε ποσό 2.122,42€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 1.413,32€. Για το οικονομικό έτος 2013 ο προσφεύγων εκμίσθωσε τον 3^ο, 4^ο, 5^ο και τον 6^ο όροφο του συγκεκριμένου ακινήτου. Το συνολικό μίσθωμα, το οποίο δήλωσε ο προσφεύγων για την ενοικίαση του 3^{ου} ορόφου ανήλθε κατά το αναλογούν ποσοστό σε ποσό 508,72€, για την ενοικίαση του 4^{ου} ορόφου σε ποσό 1.684,57€, για την ενοικίαση του 5^{ου} ορόφου σε ποσό 774,65€ και για την ενοικίαση του 6^{ου} ορόφου σε ποσό 1.249,86€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας των ορόφων αυτών ανήλθε για τον 3^ο όροφο σε ποσό 2.043,81€, για τον 4^ο όροφο σε ποσό 2.043,81€, για τον 5^ο όροφο σε ποσό 2.122,42€ και για τον 6^ο όροφο σε ποσό 1.382,86€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 3.375,10€.

2) Αναφορικά με το ακίνητο επί της οδού στον Ο προσφεύγων βάσει του με αριθμό/1988 συμβολαίου αγοράς εξ αδιαιρέτου οριζόντιων ιδιοκτησιών, απέκτησε την πλήρη κυριότητα των 45/100 πολυώροφης οικοδομής, που βρίσκεται στον επί της οδού Το εν λόγω ακίνητο αποτελείται από τις ακόλουθες ιδιοκτησίες:

Θέση	Χρήση	Επιφάνεια (τμ)
Υπόγειο	ΥΠ-1 αποθήκη	200,73
Ισόγειο	Κ-2 κατάστημα	35,57
Ισόγειο	Κ-3 κατάστημα	36,17
Ισόγειο	Κ-4 κατάστημα	50,82
Ισόγειο	Κ-5 κατάστημα	51,49
Ημιώροφος	ΗΜ-1 χώρος	19,89
Α' όροφος	Α-1 αίθουσα γραφείων	244,70
Β' όροφος	Β-1 αίθουσα γραφείων	244,70
Γ' όροφος	Γ-1 αίθουσα γραφείων	244,70
Δ' όροφος	Δ-1 αίθουσα γραφείων	244,70
Ε' όροφος	Ε-1 αίθουσα γραφείων	244,70
ΣΤ' όροφος	ΣΤ-1 αίθουσα γραφείων	152,03
Ζ' όροφος	Ζ-1 αίθουσα	31,03

Για το οικονομικό έτος 2012, ο προσφεύγων εκμίσθωσε για 12 μήνες, κατά το ποσοστό που του αντιστοιχούσε, ήτοι **50,50%**, αποθήκη υπογείου 200,73 τμ και ένα κατάστημα ισόγειου 50,83 τμ αντί του ποσού των 9.090€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας των εν λόγω ακινήτων ανήλθε για την αποθήκη υπογείου σε ποσό 9.387,75€ και για το κατάστημα ισόγειου σε ποσό 12.494,28€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 12.792,03€. Επιπλέον ο προσφεύγων εκμίσθωσε για 10 μήνες, κατά το ποσοστό που του αντιστοιχούσε, ήτοι **50,50%**, ένα κατάστημα ισόγειου 36 τμ αντί του ποσού των 5.151€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε ποσό 7.780,33€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 2.629,33€.

Για το οικονομικό έτος 2013, ο προσφεύγων εκμίσθωσε για 12 μήνες τα προαναφερθέντα ακίνητα αντί του ποσού των 9.090€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας των εν λόγω ακινήτων ανήλθε για την αποθήκη υπογείου σε ποσό 9.387,75€ και για το κατάστημα ισογείου σε ποσό 12.494,28€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 12.792,03€. Επιπλέον ο προσφεύγων εκμίσθωσε για 12 μήνες, κατά το ποσοστό που του αντιστοιχούσε, ήτοι 50,50%, μία αίθουσα γραφείων 152,03 τμ ευρισκόμενη στον ΣΤ' όροφο αντί του ποσού των 3.636€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε ποσό 4.231,26€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 595,26€.

Αναφορικά με τη μη δήλωση ακινήτου καθώς και τη δήλωση ακινήτων ως κενών χωρίς την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών.

Για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, ο προσφεύγων δεν δήλωσε έναν ανεξάρτητο και αυτοτελή χώρο ημιωρόφου 19,89 τμ. Το τεκμαρτό μίσθωμα το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε ποσό 726,71€. Επιπλέον δηλώθηκαν κενοί για χρονικό διάστημα 12 μηνών οι ενιαίοι χώροι Β', Γ' και Δ' ορόφου, επιφάνειας 244,70 τμ έκαστος. Το τεκμαρτό μίσθωμα το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας των συγκεκριμένων ορόφων ανήλθε σε ποσό 6.670,30€ για τον Β' όροφο, σε ποσό 6.432,07€ για τον Γ' όροφο και σε ποσό 6.432,07€ για τον Δ' όροφο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και εν συνεχεία ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αριθμό/2017,/2017,/2017 και/2017 απαντητικά υπομνήματα. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω υπομνήματα διαπίστωσε πως για το οικονομικό έτος 2012 ο προσφεύγων εκμίσθωσε για 10 μήνες κατά το ποσοστό που του αντιστοιχούσε, ήτοι 50,50%, ένα κατάστημα ισογείου 36 τμ και έναν χώρο ημιωρόφου 19 τμ αντί του ποσού των 5.151€. Το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιόρισε ο έλεγχος σε κατ' ελάχιστον ποσοστό 6% επί της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου ανήλθε σε ποσό 7.019,48€. Από τα ανωτέρω προκύπτει δυσαναλογία δηλωθέντος μισθώματος των εν λόγω ακινήτων και της μισθωτικής αξίας αυτών ποσού 1.868,48€. Επιπλέον ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα ότι ο 2^{ος} και ο 3^{ος} όροφος του ακινήτου επί της οδού στον δεν ηλεκτροδοτούνταν, ενώ για τον 4^ο όροφο δεν προσκομίσθηκε έντυπο της Δ.Ε.Η. από το οποίο να προκύπτει η διακοπή παροχής ηλεκτρικού ρεύματος. Τέλος ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για το οικονομικό έτος 2012 και της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν.3986/2011 για το οικονομικό έτος 2013. Οι εν λόγω οριστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 29-12-2017.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- 1) Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών εισοδήματος από ακίνητα.
- 3) Παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τις τροποποιήσεις της υποπαραγράφου Δ.2 της περίπτωσης 5 του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014 ισχύει ότι: *«Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:*

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου.

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή οι τιθέμενες από τις παραπάνω διατάξεις προθεσμίες είναι προς τον σκοπό της επιτάχυνσης των διαδικασιών της Διοίκησης και η τυχόν υπέρβαση του χρόνου δεν επιφέρει ακυρότητα τα διαδικασίας του ελέγχου και της κοινοποίησης των πράξεων. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», με τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8-10 του άρθρου 45 του ν.4223/2013, ΦΕΚ Α/2013. ισχύει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» με τις τροποποιήσεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013, ΦΕΚ Α

287/31.12.2013 και της υποπαραγράφου Δ.2 της περίπτωσης 21 του άρθρου 1 του ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014, ισχύει ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης [και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:*

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) («ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»

ι) (κ') «λοιπές πληροφορίες».

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ισχύει ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.*

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «*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, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 «Φορολογικός έλεγχος-Σύστημα Επιλογής Υποθέσεων» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011 ισχύει ότι: «1.Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ελεγκτές τήρησαν τις διατάξεις των ως άνω άρθρων και οι με αριθμό,, και/2017 καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται αιτιολογίας και αποδεικτικής ισχύος, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτός.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 ισχύει 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 δυσανάλογως 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 τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) 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 τριάντισι 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 η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α).

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 347/17-12-1986, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 1591/1986 έγιναν δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα: «Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρου 19 §1 ν. 3323/1955, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 22 §1 του ν.2238/1994) κατά την πιο πάνω σύγκριση, λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (ως κατοικία, κατάστημα κλπ.), η θέση της, (ισόγειο, όροφος κλπ.), η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που αυτή διαθέτει, η κατασκευή της (πολυτελής, συνηθισμένη κλπ.), το έτος κατασκευής της, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή κατά το χρόνο της φορολογίας και γενικά κάθε άλλη χαρακτηριστική ιδιότητα ή στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, σε καμία περίπτωση δε θα λαμβάνεται υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, το τεκμαρτό μίσθωμα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση άλλων οικοδομών, έστω και παρόμοιων με την κρινόμενη οικοδομή, γιατί αυτό προβλέπεται από το νόμο. Βέβαια, αν στην περιοχή που βρίσκεται ή κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (π.χ. περιοχές ιδιοκατοικούμενων ή ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, ο έλεγχος θα λαμβάνει υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, ως π.χ. εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών ή οικοδομών, γενικά, σε άλλες παρόμοιες περιοχές ανεξάρτητα από το αν αυτές βρίσκονται πλησιέστερα ή μακρύτερα από την κρινόμενη οικοδομή, που μπορεί να μας δώσουν στοιχεία (ενόψει των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαπιστώνονται και τεκμηριώνονται πλήρως) για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της κρινόμενης οικοδομής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου», εφόσον δε η φορολογική Αρχή αμφισβήτησε το δηλούμενο από τον προσφεύγοντα μίσθωμα, όφειλε να παραθέσει στην έκθεση ελέγχου συγκεκριμένα συγκριτικά στοιχεία μισθωμάτων άλλων κατοικιών που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες μισθωτικές συνθήκες, τα οποία να έχουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που προαναφέραμε, ούτως ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση αυτών με το επίμαχο ακίνητο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος, για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, δεν προέβη σε σύγκριση των δηλωμένων μισθωμάτων των ακινήτων που εκμισθώνει ο προσφεύγων (ακίνητα επί των οδών και αντίστοιχα στον) με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, έτσι ώστε να αποδειχθεί ότι ο

υπολογισμός της μισθωτικής αξίας με συντελεστή **6%** επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, είναι προσήκων σε σχέση με την μισθωτική αξία παρομοίων οικοδομών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, το ύψος των δηλωθέντων μισθωμάτων δεν δύναται να υπολείπεται του ποσοστού **3,5%** της αξίας των εκμισθωμένων ακινήτων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφορών εισοδήματος από ακίνητα, καθίσταται εν μέρει βάσιμος και κρίνεται μερικώς αποδεκτός αναφορικά με το ποσοστό 3,5% επί του οποίου όφειλε η φορολογική διοίκηση να υπολογίσει την μισθωτική αξία των ακινήτων επί των οδών και αντίστοιχα στον Κατόπιν των ανωτέρω προβαίνουμε σε επανυπολογισμό της μισθωτικής αξίας των ακινήτων που εκμισθώνει ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 εφαρμόζοντας τις ως άνω διατάξεις ως ακολούθως:

Μισθωτική Δυσαναλογία

Αναφορικά με το ακίνητο επί της οδού στον

Επειδή, από τα συνυποβληθέντα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω οικονομικών ετών έντυπα Ε2 προκύπτει ότι κανένας όροφος του ως άνω ακινήτου δεν ενοικιαζόταν ενιαίος ως ήταν, αλλά σε τμήματα μικρότερης επιφάνειας χωρίς αυτά να αποτελούν ξεχωριστές οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Επειδή στο έντυπο Ε2 αναφορικά με τους ενοικιαστές των ανωτέρω ορόφων αναγράφεται η ένδειξη «κενό» χωρίς να συνυποβληθούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά (λογαριασμοί ύδρευσης, Δ.Ε.Η., κοινοχρήστων).

Επειδή στις προσκομισθείσες αποδείξεις κοινοχρήστων αναγράφεται ο μήνας που η κάθε μία αφορά, η διεύθυνση του ακινήτου καθώς επίσης και η ένδειξη «κενό» στο πεδίο «διαμέρισμα». Με δεδομένο ότι στις προσκομισθείσες αποδείξεις κοινοχρήστων δεν αναγράφεται η επιφάνεια του χώρου που κάθε μία αφορά, δεν είναι δυνατόν να γίνει συσχετισμός με τα τμήματα που δηλώθηκαν ως κενά στα έντυπα Ε2.

Επειδή αναφορικά με τον 3^ο, 4^ο και 5^ο όροφο του εν λόγω ακινήτου ο προσφεύγων αναφέρει πως υφίσταται διάδρομος 21,40 τμ και ως εκ τούτου η συνολική επιφάνεια ενός εκάστου ορόφου έπρεπε κατά τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματος να μειωθεί κατά την επιφάνεια του διαδρόμου. Εφόσον δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου λαμβάνεται ολόκληρη η επιφάνεια του κάθε ορόφου συμπεριλαμβανομένων των κοινόχρηστων χώρων, με αποτέλεσμα το εμβαδόν εκάστου ορόφου να ανέρχεται σε 251,40 τμ. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Κατόπιν των ανωτέρω προβαίνουμε στους κάτωθι υπολογισμούς της μισθωτικής αξίας του εν λόγω ακινήτου:

Οικονομικό έτος 2012

	3 ^{ος} όροφος	4 ^{ος} όροφος	5 ^{ος} όροφος
Τιμή Ζώνης	1.900,00	1.900,00	1.900,00
Συντελεστής Πρόσοψης	1,08	1,08	1,08
Τετραγωνικά Μέτρα	251,40	251,40	251,40
Συντελεστής Ορόφου	1,30	1,30	1,35
Συντελεστής Επιφάνειας	0,85	0,85	0,85
Συντελεστής Παλαιότητας	0,60	0,60	0,60
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	0,90
Σύνολο	307.821,30	307.821,30	319.660,58
Αξία Μεριδίου (A) (11,066% * Σύνολο)	34.063,51	34.063,51	35.373,64
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (A)]	1.192,22	1.192,22	1.238,08
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει εντύπου Ε2 (B)	1.212,91	1.941,86	1.641,95
(B) / (A)	3,56% > 3,5%	5,70% > 3,5%	4,64% > 3,5%

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2012.

Οικονομικό έτος 2013

	3 ^{ος} όροφος	4 ^{ος} όροφος	5 ^{ος} όροφος	6 ^{ος} όροφος
Τιμή Ζώνης	1.900,00	1.900,00	1.900,00	1.900,00
Συντελεστής Πρόσοψης	1,08	1,08	1,08	1,08
Τετραγωνικά Μέτρα	251,40	251,40	251,40	154,70
Συντελεστής Ορόφου	1,30	1,30	1,35	1,35
Συντελεστής Επιφάνειας	0,85	0,85	0,85	0,90

Συντελεστής Παλαιότητας	0,60	0,60	0,60	0,60
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	0,90	0,90
Σύνολο	307.821,30	307.821,30	319.660,58	208.275,27
Αξία Μεριδίου (Α) (11,066% * Σύνολο)	34.063,51	34.063,51	35.373,64	23.047,74
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	1.192,22	1.192,22	1.238,08	806,67
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει εντύπου Ε2 (Β)	508,72	1.684,57	774,65	1.249,86
(Β) / (Α)	<u>1,49% < 3,5%</u>	4,95% > 3,5%	<u>2,19% < 3,5%</u>	5,42% > 3,5%

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι η δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2013 ανέρχεται στο ποσό των **1.146,93€** [(1.192,22 – 508,72) + (1.238,08 – 774,65)].

Αναφορικά με το ακίνητο επί της οδού στον

Οικονομικό έτος 2012

	Ισόγειο	Υπόγεια Αποθήκη	Σύνολο
Τιμή Ζώνης	1.400,00	1.400,00	
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00	1,75	
Επιφάνεια (Μετά παταριού)	58,44	200,73	
Συντελεστής Ορόφου	7,00	-	
Συντελεστής Παλαιότητας	0,80	0,70	
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	
Σύνολο	412.352,64	309.826,75	
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	208.238,08	156.462,51	364.700,59

ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	7.288,33	5.476,19	12.764,52
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει έντυπου Ε2 (Β)	6.060,00 (1.000 * 50,50%*12 μήνες)		6.060,00
(Β) / (Α)			1,66% < 3,5%

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι η δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2013 ανέρχεται στο ποσό των **6.704,52€** (12.764,52 - 6.060,00). Επίσης σύμφωνα με το έντυπο Ε2 οικονομικού έτους 2012 το δηλωθέν μίσθωμα με βάση τον ως άνω πίνακα ανέρχεται στο ποσό των 6.060€ και όχι στο ποσό των 9.090€ που αναγράφει ο έλεγχος. Επί της ουσίας πρόκειται για 12μηνη εκμίσθωση του Κ4 καταστήματος που βρίσκεται στο ισόγειο του ακινήτου επί της οδού Ηρώων Πολυτεχνείου 20-22 στον Πειραιά μαζί με την ΥΠ - 1 αποθήκη υπογείου επιφάνειας 50,82 τμ και 200,73 τμ αντίστοιχα, στον κ. όπως προκύπτει με το από 1-2-2011 μισθωτήριο συμφωνητικό. Το μίσθωμα ανέρχεται στο ποσό των 1.000€ μηνιαίως και ετησίως στο ποσό των 6.060€ λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συνιδιοκτησίας, ήτοι 50,50% (1.000€ * 50,50% * 12 μήνες).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό/2008 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ποσοστού 148,50/300 εξ αδιαιρέτου οριζόντιων ιδιοκτησιών, ο ανεξάρτητος χώρος του υπογείου με επιφάνεια 200,73 τμ έχει χαρακτηριστεί ως «αποθήκη» και όχι ως «επαγγελματική στέγη» όπως δηλώνει ο προσφεύγων. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο εν λόγω χώρος αποτελεί «επαγγελματική στέγη» καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Εν συνεχεία αναφορικά με την 10μηνη εκμίσθωση καταστήματος ισογείου και ενιαίου χώρου ημιωρόφου επιφάνειας 36 τμ και 19 τμ αντίστοιχα, πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση που έχει συναφθεί μεταξύ του προσφεύγοντος, της κας και του κ. Το μίσθωμα για τον κύριο για το χρονικό διάστημα 1-1 έως 30-6 ανέρχεται σε 500€ μηνιαίως όπως προκύπτει με το από 1-9-2010 μισθωτήριο συμφωνητικό. Συνεπώς για το χρονικό διάστημα 1-1 έως 30-6 το συνολικό μίσθωμα ανέρχεται σε 1.515€ (500€ * 50,50% (ποσοστό συνιδιοκτησίας) * 6 μήνες). Το μίσθωμα για την κα για το χρονικό διάστημα 1-9 έως 31-12 ανέρχεται σε 1.800€ μηνιαίως όπως προκύπτει με το από 25-7-2011 μισθωτήριο συμφωνητικό. Συνεπώς για το χρονικό διάστημα 1-9 έως 31-12 το συνολικό μίσθωμα ανέρχεται σε 3.636€ (1.800€ * 50,50% * 4 μήνες). Βάσει των ανωτέρω παραθέτουμε τους κάτωθι υπολογισμούς:

	Ισόγειο	Ημιώροφος	Σύνολο
Τιμή Ζώνης	1.400,00	1.400,00	
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00	1,75	
Επιφάνεια	36	19,89	
Συντελεστής Ορόφου	7,00	1,45	
Συντελεστής Επιφάνειας	-	1,10	
Συντελεστής Παλαιότητας	0,80	0,60	
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	
Σύνολο	254.016,00	23.983,76	277.999,76
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	128.278,08	12.111,55	140.389,63
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	4.489,73	423,90	4.913,63
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει εντύπου Ε2 (Β)	5.151,00 (500€ * 50,50% * 6 μήνες + 1.800€ * 50,50% * 4 μήνες)		5.151,00
(Β) / (Α)			3,67% > 3,5%

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2012.

Οικονομικό έτος 2013

	Ισόγειο	Υπόγεια Αποθήκη	Σύνολο
Τιμή Ζώνης	1.400,00	1.400,00	
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00	1,75	
Επιφάνεια (Μετά παταριού)	58,44	200,73	

Συντελεστής Ορόφου	7,00	-	
Συντελεστής Παλαιότητας	0,80	0,70	
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	
Σύνολο	412.352,64	309.826,75	
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	208.238,08	156.462,51	364.700,59
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	7.288,33	5.476,19	12.764,52
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει εντύπου Ε2 (Β)	6.060,00		6.060,00
(Β) / (Α)			<u>1,66% < 3,5%</u>

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι η δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2013 ανέρχεται στο ποσό των **6.704,52€** (12.764,52 - 6.060,00). Αναφορικά με την 12μηνη εκμίσθωση της ΣΤ-1 αίθουσας γραφείων, η οποία βρίσκεται στον 6° όροφο του εν λόγω ακινήτου, επιφάνειας 152,03 τμ, αφορά 12μηνη μίσθωση που έχει συναφθεί μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας «.....» σύμφωνα με το από 17-8-2011 μισθωτήριο συμφωνητικό. Το μίσθωμα ανέρχεται στο ποσό των 600€ μηνιαίως και ετησίως στο ποσό των 3.636€ λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συνιδιοκτησίας, ήτοι 50,50% (600€ * 50,50% * 12 μήνες) παραθέτουμε τους κάτωθι υπολογισμούς:

	ΣΤ-1 αίθουσα γραφείων
Τιμή Ζώνης	1.400,00
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00
Επιφάνεια	152,03
Συντελεστής Ορόφου	1,35
Συντελεστής Επιφάνειας	0,90
Συντελεστής Παλαιότητας	0,60

Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90
Σύνολο	139.645,64
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	70.521,05
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	2.468,24
Δηλωθέν Μίσθωμα βάσει εντύπου Ε2 (Β)	3.636,00 (600€ * 50,50% * 12 μήνες)
(Β) / (Α)	5,16% > 3,5%

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς συνάγεται το συμπέρασμα, ότι δεν υφίσταται δυσαναλογία του δηλωθέντος από τον προσφεύγοντα μισθώματος των εν λόγω ορόφων και της μισθωτικής αξίας αυτών για το οικονομικό έτος 2013.

Δήλωση κενών χώρων

Επειδή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο Έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητό του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κ.λπ.), από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα (σχετ. άρθρο 4 της ΠΟΛ.1060/ 21-2-2000 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, οικονομικού έτους 2000, καθώς και των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» καθώς και σχετικοί ερμηνευτικοί φορολογικοί οδηγοί).

Επειδή, όσον αφορά τον 4^ο όροφο του ακινήτου επί της οδού στον, βάσει της προσκομισθείσας εκτύπωσης και της χειρόγραφης σημείωσης επί του σώματος αυτής από τον υπάλληλο κ. προκύπτει ότι η παροχή ρεύματος του 4^{ου} ορόφου διεκόπη στις 3-10-2011, χωρίς να ορίζεται το χρονικό διάστημα κατά το οποίο ο συγκεκριμένος όροφος δεν ηλεκτροδοτούνταν, προβαίνουμε στους εξής υπολογισμούς:

Αναφορικά με το ακίνητο επί της οδού στον

Οικονομικό έτος 2012

	4 ^{ος} όροφος
Τιμή Ζώνης	1.400,00
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00
Τετραγωνικά μέτρα	244,70
Συντελεστής Ορόφου	1,35
Συντελεστής Επιφάνειας	0,85
Συντελεστής Παλαιότητας	0,60
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90
Σύνολο	212.279,70
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	107.201,25
ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	3.752,04

Οικονομικό έτος 2013

	4 ^{ος} όροφος
Τιμή Ζώνης	1.400,00
Συντελεστής Πρόσοψης	1,00
Τετραγωνικά μέτρα	244,70
Συντελεστής Ορόφου	1,35
Συντελεστής Επιφάνειας	0,85
Συντελεστής Παλαιότητας	0,60
Συντελεστής Συνιδιοκτησίας	0,90
Σύνολο	212.279,70
Αξία Μεριδίου (Α) (50,50% * Σύνολο)	107.201,25

ΕΤΗΣΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ [3,5% * (Α)]	3.752,04
--------------------------------	----------

Από τους ανωτέρω υπολογισμούς προκύπτει ότι το τεκμαρτό μίσθωμα του 4^{ου} ορόφου του εν λόγω ακινήτου για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 ανέρχεται σε **3.752,04€** και σε **3.752,04€** αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τους παραπάνω υπολογισμούς προκύπτει συνολικά η παρακάτω διαφορά, η οποία προήλθε από επιμέρους υπολογισμούς με βάση την απόκλιση της μισθωτικής αξίας που υπολείπεται του 3,5% και της μισθωτικής αξίας επί των δηλωμένων χώρων ως κενών – μη ηλεκτροδοτούμενων χωρίς δικαιολογητικά, προκύπτει ότι:

	A	B	A+B
Οικονομικό Έτος	Μισθωτική αξία υπολειπόμενης του 3,5%	Μισθωτική αξία επί δηλωμένων χώρων ως κενών - μη ηλεκτροδοτούμενων	Σύνολο διαφοράς που προέκυψε από τον επανυπολογισμό
2012	6.704,52	3.752,04	10.456,56
2013	7.851,45	3.752,04	11.603,49

Με βάση τα ανωτέρω προσδιορίζουμε το ακαθάριστο από ακίνητα ως εξής:

Ακαθάριστο Εισόδημα από ακίνητα			
	A	B	A+B
Οικονομικό Έτος	Ποσά δήλωσης	Διαφορές βάσει Δ.Ε.Δ.	Σύνολο Δ.Ε.Δ.
2012	80.373,80	10.456,56	90.830,36
2013	84.788,32	11.603,49	96.391,81

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ν.2238/1994 ισχύει ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν: α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.»

Με βάση τα ανωτέρω προβαίνουμε στον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα ως εξής:

Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα		
Οικονομικό Έτος	Ποσά δήλωσης	Ποσά Δ.Ε.Δ.
2012	74.740,64	84.883,50
2013	82.244,67	93.500,06

(Το ποσό των 84.883,50€ προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα ακινήτων οικονομικού έτους 2012 ποσού 90.830,36€ μείον τις αποσβέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ν.2238/1994 ποσοστού 3% μείον το ποσό των 3.221,95€ (κωδ.151 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012).

(Το ποσό των 93.500,06€ προκύπτει από το ακαθάριστο εισόδημα ακινήτων οικονομικού έτους 2013 ποσού 96.391,81€ μείον τις αποσβέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ν.2238/1994 ποσοστού 3%).

Με βάση τον ανωτέρω πίνακα από τον οποίο προκύπτει το καθαρό εισόδημα από ακίνητα και τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, προκύπτει το συνολικό φορολογητέο εισόδημά του για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 ως εξής:

Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα			
	A	B	A+B
Οικονομικό Έτος	Καθαρό Εισόδημα από ακίνητα βάσει Δ.Ε.Δ.	Καθαρό Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (κωδ. 301 + 303)	Σύνολο
2012	84.883,50	22.056,50	106.940,00
2013	93.500,06	17.989,07	111.489,13

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 ισχύει ότι: «3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού. ...».

Επειδή με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η

εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

«8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 24 «Μείωση προσαυξήσεων» του ν. 3296/2004, ΦΕΚ Α 253/14.12.2004 ισχύουν τα

εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Πρόσθετα τέλη, εισφορές και δικαιώματα» του ν.2523/1997 ισχύει ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58Α και 53 του ν.4174/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων του προσφεύγοντος και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 29-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

1) Οικονομικό έτος 2012

Φόρος εισοδήματος (Αριθ. Πράξης/2017)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	96.797,14	119.370,73	106.940,00	10.142,86
-	Της συζύγου	25.046,51	25.046,51	25.046,51	0,00
	Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	10.362,96	20.710,01	15.080,81	4.717,85
Προκαταβολή φόρου		18.852,91	18.852,91	18.852,91	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ άρ. 1 ν. 2523/97 {(20.710,01 – 10.362,96) Χ 120%}		-	12.416,46	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ 4.717,85}		-	-	2.358,93	2.358,93
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ 4.717,85		-	-	1.825,34	1.825,34
Τέλη Χαρτοσήμου		3.094,39	3.792,55	3.408,09	313,70
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		618,88	758,51	681,62	62,74
Πρόσθετος φόρος τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου {120%Χ [(3.792,55 – 3.094,39) + (758,51-618,88)]}		0,00	1.005,35	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ (313,70 + 62,74)}		-	-	188,22	188,22
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ (313,70 + 62,74)		-		145,64	145,64
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		32.929,14	57.535,79	42.541,56	9.612,42

Σημ.01: 106.940,00 = 110.161,95 (φορολογητέο εισόδημα οικ. έτους 2012) – 3.221,95 (δαπάνες κωδ. 151 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012)

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **13.421,81€** (12.416,46 + 1.005,35) > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **4.518,13€** (2.358,93+1.825,34+188,22+145,64). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ν.3986/2011(Αριθ. Πράξης/2017)

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	96.797,14		119.370,73		106.940,00		10.142,86
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΑ							0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ							0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	96.797,14		119.370,73		106.940,00		10.142,86
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	3%		4%		4%		

ΕΙΣΦΟΡΑ	2.903,91		4.774,83		4.277,60		1.373,69
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120% 120% * (4.774,83 – 2.903,91)			2.245,10				
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ άρθρου 58 παρ.1γ του ν.4174/2013 50% (50% * 1.373,69)					686,84		686,84
ΤΟΚΟΙ άρθρου 53 του ν.4174/2013(53Χ 0,73%=38,69%) (38,69% * 1.373,69)					531,48		531,48
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.903,91		7.019,93		5.495,92		2.592,01

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **2.245,10€** > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **1.218,32** (686,84+531,48). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

2) Οικονομικό έτος 2013

Φόρος εισοδήματος (Άρθ. Πράξης/2017)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	100.233,74	124.544,79	111.489,13	11.255,39
	Της συζύγου	21.115,54	21.115,54	21.115,54	0,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	17.531,43	29.223,30	22.944,46	5.413,03
Προκαταβολή φόρου		19.413,26	19.413,26	19.413,26	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ άρ. 1 ν. 2523/97 {(29.223,30 – 17.531,43) Χ 108%}		-	12.627,22	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ 5.413,03}		-	-	2.706,52	2.706,52
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ 5.413,03		-	-	2.094,30	2.094,30
Τέλη Χαρτοσήμου		3.062,65	3.814,54	3.410,75	348,10
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		612,53	762,91	682,15	69,62
Πρόσθετος φόρος τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου {108%Χ [(3.814,54 – 3.062,65) + (762,91- 612,53)]}		-	974,45		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ (348,10 + 69,62)}		-	-	208,86	208,86
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ (348,10 + 69,62)		-	-	161,62	161,62
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		40.619,87	66.815,68	51.621,92	11.002,05

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **13.601,67€** (12.627,22+974,45)> Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **5.171,30€** (2.706,52+2.094,30+208,86+161,62). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης ν.3986/2011(Αριθ. Πράξης/2017)

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	100.233,74		124.544,79		111.489,13		11.255,39
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	37.125,00		37.125,00		37.125,00		0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	4.125,00		4.125,00		4.125,00		0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	141.483,74		165.794,79		152.739,13		11.255,39
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	4%		4%		4%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	5.659,35		6.631,79		6.109,57		450,22
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	138,23		138,23		138,23		
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 108% 108% * (6.631,79 – 5.659,35)			1.050,23		0,00		0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ άρθρου 58 παρ.1γ του ν.4174/2013 50% (50% * 450,22)					225,11		225,11
ΤΟΚΟΙ άρθρου 53 του ν.4174/2013(53Χ 0,73%=38,69%) (38,69% * 450,22)					174,19		174,19
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.521,12		7.543,79		6.370,63		849,51

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = **1.050,23€** > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = **399,30** (225,11+174,19). Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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