



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604566

Καλλιθέα, 26/05/2016

Αριθμός απόφασης:1956

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, με έδρα τη και διεύθυνση αλληλογραφίας στην Ελλάδα, στη Αττικής στην οδό, κατά

α) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011, β) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 και γ) της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011, β) την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012, γ) την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013, των οποίων ζητείται η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 13.782,29 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 16.538,75 €.

β) Με την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 20.146,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 22.161,57 €.

γ) Με την υπ' αριθ.-/.....2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2013 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 20.146,88 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 16.117,50 €.

Η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου με έδρα τη και έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα στις/2008. Βάσει των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μοναδική μέτοχος της προσφεύγουσας είναι η επίσης αλλοδαπή εταιρεία

Η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθ.-/.....-2008 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών, αγόρασε στη θέση "....." του δήμου

..... Αττικής, στη συμβολή των οδών και
....., δύο αυτοτελείς κάθετες και οριζόντιες κατ' ορόφους ιδιοκτησίες, συνολικής επιφάνειας 657,47 τ.μ., στις οποίες ανήκει η αποκλειστική χρήση πισίνας καθώς και δύο αυτοτελείς κάθετες ιδιοκτησίες υπόγειων θέσεων στάθμευσης.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωσε στις/2011, μία οριζόντια ιδιοκτησία επιφάνειας 230 τ.μ., στην νόμιμη εκπρόσωπο αυτής , έναντι του ποσού των 1.500,00 € μηνιαίως. Πλην όμως, σύμφωνα με το υπ' αριθ.-/.....-2015 έγγραφο της ΔΕΗ, προέκυψε σημαντική κατανάλωση ρεύματος από την/2010, ήτοι πριν την έναρξη της ως άνω μίσθωσης. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος, έκρινε ότι για την χρήση 2010 υφίστατο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση, ενώ για τις χρήσεις 2011 και 2012 εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου.

Μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία του με αρ. πρωτ.-/.....-2015 σημειώματος διαπιστώσεων, απεστάλη στην ελεγκτική αρχή, έπειτα από σχετικό αίτημά της, η από/2015 έκθεση αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου Με την εν λόγω αυτοψία διαπιστώθηκε ότι η συνολική επιφάνεια των ως άνω ιδιοκτησιών ανερχόταν σε 903,38τ.μ., καθόσον στο υπόγειο της ήδη υπάρχουσας οικοδομής προστέθηκαν 200,86 τ.μ. και παράλληλα έγινε αλλαγή χρήσης της υφιστάμενης επιφάνειας των 230,53 τ.μ. υπογείου από βοηθητικό χώρο σε κύριο χώρο, στο ισόγειο προστέθηκαν 14,43 τ.μ. ως κύριοι χώροι, στον α' όροφο προστέθηκαν 29,12 τ.μ., από τα οποία τα 16,50 τ.μ. αφορούν καθαίρεση τοιχοποιίας και χτίσιμο εκ νέου, επομένως μόνο τα 12,62 τ.μ. αφορούν νέο κύριο χώρο.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προχώρησε σε σύνταξη και κοινοποίηση δεύτερου τροποποιητικού σημειώματος διαπιστώσεων (αρ.-/...../.....-2015) και προσωρινών πράξεων, προσδιορίζοντας την αντικειμενική αξία βάσει των πραγματικών τετραγωνικών της ακίνητης περιουσίας και περαιτέρω τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση για τη χρήση 2010, ενώ για τις χρήσεις 2011 και 2012, έκρινε ότι το δηλωθέν μίσθωμα είναι δυσαναλόγως κατώτερο της μισθωτικής αξίας σε ποσοστό τουλάχιστον 15% και προσδιόρισε το ακαθάριστο ετήσιο εισόδημα σε ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής αξίας. Η προσφεύγουσα, απαντώντας στο εν λόγω σημείωμα, ισχυρίσθηκε ότι εφαρμόσθηκε εσφαλμένα το άρθρο 22 του ν.2238/1994 και πέραν αυτού, προσκόμισε μεταξύ άλλων, την από/2015 αίτηση υπαγωγής στο Ν. 4178/2013 και αιτήθηκε να εξαιρεθούν από τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, τα τετραγωνικά μέτρα που νομιμοποίησε. Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε το αίτημά της και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν. 2238/1994.

2. Οι προσβαλλόμενες είναι ακυρωτές λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού της μισθωτικής αξίας του επίμαχου ακινήτου κατόπιν εφαρμογής συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας του.
3. Επικουρικώς, οι προσβαλλόμενες τυγχάνουν ακυρωτές, καθώς εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994 ενώ θα έπρεπε να εκδοθούν κατ' εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994.
4. Επικουρικώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού της συνολικής επιφάνειας του επίμαχου ακινήτου, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του ν. 4178/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2238/1994:

«1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 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 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η 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.

2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:
α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό είκοσι τοις εκατό

(20%) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α').

γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται

δ) Του συντελεστή παλαιότητας.....

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994: «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.....»

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας, για τις περιόδους/2010-...../2010 και/2011-...../2011, κατά τις οποίες το ακίνητο εμφάνιζε σημαντική κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος, χωρίς όμως να είναι μισθωμένο, ορθώς εφάρμοσε, βάσει των ανωτέρω, τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994. Για τις περιόδους από/2011-...../2011 και από/2012-...../2012, εφάρμοσε επίσης ορθώς τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, καθόσον το ακίνητο ήταν μισθωμένο. Συνεπώς, υφίσταται αρχικώς ιδιοχρησιμοποίηση και μετέπειτα εκμίσθωση του ακινήτου και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, καθόσον η μισθώτρια είναι νόμιμη εκπρόσωπος της προσφεύγουσας και όχι ιδιοκτήτρια των επίμαχων ακινήτων. Συνεπώς, ο πρώτος και ο τρίτος εκ των προβαλλόμενων λόγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4178/2013 (Α' 174) ορίζεται ότι «1) Για αυθαίρετες κατασκευές ή χρήσεις, για τις οποίες υποβλήθηκαν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, αναστέλλεται η επιβολή προστίμων και κάθε διαδικασία επιβολής κυρώσεων, καθώς και η είσπραξη ήδη βεβαιωθέντων προστίμων από τις Δ.Ο.Υ. και το Ι.Κ.Α., μέχρι την παρέλευση της προθεσμίας εξόφλησης των προστίμων..., ... 2) ... 3) ... 4) Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου,... 8) Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ τις 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του Ν. 4014/2011 (Α' 209), δεν οφείλονται αναδρομικά βεβαιωμένες ασφαλιστικές εισφορές (ΙΚΑ κ.λπ.) και οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη, όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και δυνητικά ανταποδοτικά τέλη. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. ..., 9) Για τη χρήση κατοικίας κατά τον υπολογισμό της αξίας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου (φόρος μεταβίβασης, κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ, προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης) για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες, και τις σοφίτες, εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, μετά από επεξεργασία των στοιχείων που είχε στην κατοχή της η φορολογική Αρχή, για τα ακίνητα επί της οδού στη Αττικής, αφενός μεν με σκοπό να διαπιστωθούν τυχόν αποκλίσεις στα τετραγωνικά μέτρα, αφετέρου δε, προκειμένου να προσδιοριστεί επακριβώς η αντικειμενική αξία του ακινήτου, και κατ' επέκταση η φορολογητέα αξία αυτού, ζητήθηκε από την αρμόδια Υπηρεσία Δόμησης να προσδιορίσει την πραγματική επιφάνεια της οικοδομής. Με το υπ' αριθ.-/.....-2015 έγγραφό της, η Διεύθυνση Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου κοινοποίησε την από/2015 έκθεση αυτοψίας βάσει της οποίας, καθ' υπέρβαση της/2005 οικοδομικής αδείας και της/2006 αναθεώρηση αυτής διαπιστώθηκαν: I) Υπόγειο: α) αλλαγή χρήσης από βοηθητικό χώρο σε κύριο χώρο, β) επέκταση υπογείου, II) Ισόγειο: α) επέκταση ισογείου, β) επέκταση ισόγειας βεράντας με πέργκολα, III) Α' όροφος: α) επέκταση ορόφου, β) αλλαγή περιγράμματος με καθαίρεση και κτίσιμο τοιχοποιίας, IV) Περιβάλλοντος χώρος: α) αλλαγή σχήματος και θέσης πισίνας, β) εκχωμάτωση και γ) τροποποίηση του περιβάλλοντος χώρου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω στοιχείων προέκυψε ότι η πραγματική επιφάνεια των ως άνω ιδιοκτησιών είναι διαφορετική από εκείνη που αρχικώς προσδιορίστηκε με βάση τα στοιχεία που είχε αρχικά ο έλεγχος στη διάθεσή του. Όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα προσκομισθέντα στην ελεγκτική αρχή, από την προσφεύγουσα, σχετικά στοιχεία ήτοι α) το υπ' αριθ.-/.....-2008 συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου, β) η υπ' αριθ.-/.....-2008 πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας και γ) τα από/2015 θεωρημένα από την

Υπηρεσία Δόμησης φωτοαντίγραφα του τοπογραφικού διαγράμματος του ακινήτου, κάτοψη υπογείου, ισογείου, α' και β' ορόφου, δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματική επιφάνεια των ακινήτων.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1167760 ΕΞ 2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι «Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύει, Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύει,..... Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή περαιτέρω, με το έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014, στην παράγραφο «Λοιπά θέματα ελέγχου» ορίζεται ότι: «11. Σε περίπτωση έκδοσης εντολής ελέγχου δεν υπάρχει δυνατότητα υποβολής δήλωσης για την φορολογία, τη φορολογική περίοδο ή την υπόθεση που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.»

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ.-/.....-2015 αίτημα παροχής πληροφοριών, καθώς και το υπ' αριθ.-/.....-2015 σημείωμα διαπιστώσεων, στα οποία η προσφεύγουσα απάντησε εγγράφως και προσκόμισε στοιχεία χωρίς όμως σε καμία περίπτωση να προσδιορίσει την πραγματική συνολική επιφάνεια της οικοδομής.

Επειδή, με βάση την από-/2015 έκθεση αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης προσδιορίστηκαν σημαντικές αποκλίσεις στην επιφάνεια του ακινήτου, του οποίου τα πραγματικά τετραγωνικά μέτρα αντί για 675,47 ανέρχονταν σε 903,38.

Επειδή περαιτέρω, στην ως άνω έκθεση αυτοψίας δεν γίνεται οποιαδήποτε σχετική αναφορά για τυχόν νομιμοποίηση των αυθαιρέτων κτισμάτων και υπαγωγή στο ν.4178/2013.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η δήλωση ένταξης στο ν.4178/2013, έγινε συνεπεία του διενεργούμενου ελέγχου στην προσφεύγουσα, καθόσον προχώρησε σε αυτή στις-/2015 ήτοι μετά την κοινοποίηση της από-/2015 έκθεσης αυτοψίας της Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου και με δεδομένο ότι η έναρξη του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ήταν στις-/2015, συνεπεία των υπ' αριθ.-/.....2014 &-/.....2015 εντολών ελέγχου. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αντικειμενική και τη φορολογητέα αξία του ακινήτου βάσει των πραγματικών τετραγωνικών, χωρίς να συμπεριλάβει εκείνα που εντάχθηκαν στο ν.4178/2013 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει το ακαθάριστο εισόδημα εφάρμοσε συντελεστή 5% επί του συνόλου των τετραγωνικών μέτρων των ακινήτων και όχι μόνο

επί των 230 τ.μ. που φέρονταν ως μισθωμένα. Ειδικότερα, βάσει των κατόψεων που προσκομίσθηκαν, της από/2015 έκθεσης αυτοψίας της αρμόδιας Υπηρεσίας Δόμησης και από το γεγονός ότι οι δύο ιδιοκτησίες έχουν κοινό αριθμό παροχής ρεύματος, ορθώς κατέληξε κατ' αρχήν στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για μία ενιαία λειτουργική ενότητα, καθόσον οι επίμαχες κάθετες και οριζόντιες ιδιοκτησίες δεν είναι με οποιονδήποτε τρόπο διαχωρισμένες.

Επειδή, σύμφωνα με την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να προσδιορισθεί ο συντελεστής βάσει του οποίου θα προέκυπτε το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά τις κρινόμενες χρήσεις, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπ' όψιν:

α) το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης,

β) το γεγονός ότι για τα 230 τ.μ. του ακινήτου συμφωνήθηκε να εισπράττει 1.500,00 € μηνιαίως και ως εκ τούτου για τα 903,38 τ.μ. που εκμισθώνει στην πράξη, θα έπρεπε να εισπράττει τουλάχιστον το ποσό των 5.891,61 €, το οποίο προσεγγίζει το 4% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

γ) παράγοντες όπως η περιοχή που βρίσκεται το ακίνητο, η ύπαρξη πισίνας, υπογείου και θέσεων στάθμευσης, τα οποία προσδίδουν στο ακίνητο μεγαλύτερη εμπορική αξία,

δ) το γεγονός ότι είναι μονοκατοικία,

ε) την πλεονεκτική θέση λόγω πρόσοψης σε πλατεία

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το ανώτερο ποσοστό ήτοι 5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και όχι μικρότερο, χωρίς να προσκομίσει πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία όμορων ακινήτων για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας, αλλά αρκέστηκε σε αόριστους και γενικούς ισχυρισμούς ότι επρόκειτο για ακίνητο στη Αττικής και σε προνομιούχα θέση και επομένως, δεν αιτιολόγησε με ειδικά και συγκεκριμένα κριτήρια τον ισχυρισμό του ότι στην υπό κρίση περιοχή αντιστοιχεί συντελεστής 5%.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Α του ν. 2961/2001 (Α' 266) ορίζεται ότι «Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο»,

Επειδή με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 347/17-12-1986 εγκύκλιο, 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 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»

Επειδή η φορολογική Αρχή αμφισβήτησε το δηλούμενο από την προσφεύγουσα μίσθωμα και συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, 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 η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε με συγκριτικά στοιχεία από παρόμοιες οικοδομές ότι ο υπολογισμός της μισθωτικής αξίας με συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής, είναι προσήκων σε σχέση με την μισθωτική αξία παρόμοιων οικοδομών, πρέπει να γίνει **δεκτός** ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας και ως μισθωτική αξία να ληφθεί ποσοστό 3,5% ήτοι το ελάχιστο αναφερόμενο μίσθωμα που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την τροποποίηση των υπ' αριθ.-/.....-2015,-/.....-2015 και-/.....-2015 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ήτοι: α) την αποδοχή ως προς το αίτημα προσδιορισμού τεκμαρτού εισοδήματος Α' πηγής σε ποσοστό 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας των 903,38 τ.μ. και β) την απόρριψη ως προς τους λοιπούς λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

1) Οικονομικό Έτος 2011

Αντικειμενική αξία ακινήτων	1.831.534,39 €
Ακαθάριστα έσοδα (Μισθωτική αξία με ποσοστό 3,5%x7/12)	37.393,83 €
Μείον αποσβέσεις (5%)	1.869,69 €
Φορολογητέο εισόδημα	35.524,14 €
Φόρος που αναλογεί (24%)	8.525,79 €
Συμπληρ. φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 3%	1.121,81 €
Σύνολο φόρου	9.647,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	11.577,12 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.224,72 €

2) Οικονομικό Έτος 2012

Αντικειμενική αξία ακινήτων	1.831.534,39 €
Ακαθάριστα έσοδα (Μισθωτική αξία με ποσοστό 3,5%)	64.103,70 €
Μείον αποσβέσεις (5%)	3.205,18 €
Φορολογητέο εισόδημα	60.898,52 €
Φόρος που αναλογεί (20%)	12.179,70 €
Συμπληρ. φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 3%	1.923,11 €
Σύνολο φόρου	14.102,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (110%)	15.513,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.615,90 €

3) Οικονομικό Έτος 2013

Αντικειμενική αξία ακινήτων	1.831.534,39 €
Ακαθάριστα έσοδα (Μισθωτική αξία με ποσοστό 3,5%)	64.103,70 €
Μείον αποσβέσεις (5%)	3.205,18 €
Φορολογητέο εισόδημα	60.898,52 €
Φόρος που αναλογεί (20%)	12.179,70 €
Συμπληρ. φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα 3%	1.923,11 €
Σύνολο φόρου	14.102,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (80%)	11.282,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.385,06 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).