



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 20 / 04 / 2016

Αριθμός Απόφασης 1548

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' 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 **.../01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχ/σης, με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, κάτοικο Αττικής επί της οδού, με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας ΔΟΥ Κηφισιάς, κατά της υπ' αριθμ. **.../...-11-2015** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2004** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **.../11/2015** έκθεση τακτικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχ/σης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **07/12/2015**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./1/1119/17-01-2004 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και την ΔΕΣ Α 1120302 ΕΞ 2013/29-07-2013 Α.Υ.Ο (ΦΕΚ Β' 1926), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα Τακτικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για τα Οικ. έτη 2001 - 2012 (Χρήσεις 2000 - 2011), από τους υπαλλήλους της ίδιας Υπηρεσίας και, οι οποίοι συνέταξαν την από .../11/2015 **έκθεση τακτικού ελέγχου** φορολογίας εισοδήματος (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενό τους στις .../11/2015), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, πέραν των άλλων περιουσιακών της στοιχείων, κατείχε στις χρήσεις που ελέγχονται κατά πλήρη κυριότητα ένα ακίνητο (κάθετη ιδιοκτησία) που βρίσκεται επί της οδού στην **Εκάλη Αττικής** και έτερο ακίνητο που βρίσκεται στην οδό στην **Κηφισιά Αττικής**. Συγκεκριμένα:

1. Ακίνητο οδού αρ. ... - Εκάλη Αττικής

Πρόκειται για οικοδομή (μεζονέτα) που αποτελείται από:

- **Υπόγειο** χώρο επιφανείας **39,60** τετραγωνικών μέτρων.
- **Ισόγειος** χώρος επιφανείας **88,00** τετραγωνικών μέτρων.
- **Α όροφος** χώρος επιφανείας εκατόν **114,65** τετραγωνικών μέτρων.
- Στην ως άνω κάθετη ιδιοκτησία ανήκει αποκλειστικά οριζοντίως και καθέτως, η καθ' ύψος και όσον επιτρέπει το σχέδιο πόλεως, το δικαίωμα υψούν κτίσματα και κατά το ήμισυ (1/2) του εκάστοτε επιτρεπόμενου συντελεστή δομήσεως και ποσοστού καλύψεως, χωρίς τη συμμετοχή του ιδιοκτήτου της άλλης καθέτου ιδιοκτησίας. Η κάθετος αυτή ιδιοκτησία είναι μία εκ των δύο τμημάτων ενός οικοπέδου 1.019,96 τ.μ που με την υπ' αρ./-12-1992, πράξη συστάσεως καθέτου ιδιοκτησίας τροποποιήθηκε σε δύο αυτοτελείς διακεκριμένες και ανεξάρτητες κάθετες ιδιοκτησίες 510 τ.μ με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του όλου οικοπέδου 500% η κάθε μία εξ αδιαιρέτου.

Η ως άνω κάθετη ιδιοκτησία **αγοράστηκε** από την προσφεύγουσα με το αριθ./06-07-1999 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών, το οποίο υπέγραψε εκ μέρους της αγοράστριας (προσφεύγουσας), η νόμιμη εκπρόσωπος αυτής κάτοικος οδός κάτοχος του υπ' αριθ. Ελληνικού Διαβατηρίου, έναντι τιμήματος και αντικειμενικής αξίας ποσού **105.559.042 δρχ**, το οποίο καταβλήθηκε στον αγοραστή: α) Με την υπ' αριθμ./5-7-1999 τραπεζική επιταγή της Citybank ποσού 73.891.329 δρχ, β) Με την υπ' αριθμ./5-7-1999 τραπεζική επιταγή της Citybank ποσού 26.667.713 δρχ και γ) Με μετρητά μέχρι 31/12/1999 ποσού 5.000.000 δρχ, χωρίς τόκους και **πουλήθηκε** από την προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του **άρθρου 18** του **ν.3091/2002** (ΦΕΚ Α' 330), με το αριθ./16-12-2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών: α) κατά ποσοστό **1%** εξ' αδιαιρέτου στον και β) κατά ποσοστό **99%** εξ' αδιαιρέτου στην **ΕΠΕ**, έναντι συμφωνηθέντος τιμήματος και αντικειμενικής αξίας **387.906,77€**, τα οποία κατέβαλαν οι αγοραστές σε μετρητά και εκτός του συμβολαιογραφικού γραφείου.

Το ανωτέρω ακίνητο, εκμισθώθηκε από την προσφεύγουσα στον, δυνάμει του από **01/12/1999 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης**, το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ εμπρόθεσμα και έλαβε αριθμό πρωτ./28-12-1999, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε το μηνιαίο στο ποσό των **550.000 δρχ** ανά μήνα, η διάρκεια της μίσθωσης από 01/01/2000 έως 31/12/2005 και επιπλέον (παράγραφος 6), ότι οι τελικές εργασίες αποπεράτωσης του ακινήτου, όπως διαμόρφωση εσωτερικών χώρων, τελική βαφή, αλλαγή ειδών υγιεινής κ.λ.π., θα πραγματοποιηθούν από τον μισθωτή, με δαπάνες του.

Ακολουθώντας, με το από **10/12/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό**, έγινε **τροποποίηση** των όρων του ανωτέρω αρχικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ εμπρόθεσμα και έλαβε αριθμό πρωτ./10-12-2001, σύμφωνα με το οποίο το μηνιαίο μίσθωμα ορίστηκε από την 01/01/2001 και μετά, στο ποσό των **380.000 δρχ** ανά μήνα, λόγω της μη εκπλήρωσης συμβατικών υποχρεώσεων του εκμισθωτή, όπως σύνδεση με κεντρικό αγωγό αποχέτευσης και θεραπεία λυμάτων και υγρασιών.

Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει την αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου, απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./...-05-2015 έγγραφό της στην **Πολεοδομία Νέας Ιωνίας**, προκειμένου μετά από αυτοψία να της γνωρίσει την πραγματική επιφάνεια των χώρων της οικοδομής, την κατανομή της στους ορόφους καθώς και τη χρήση αυτών. Η Πολεοδομία απάντησε με το υπ' αριθμ./...-06-2015 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο το ανωτέρω ακίνητο αποτελείται από:

- α) Υπόγειο χώρο επιφάνειας 131,85 τμ,
- β) Υπόγεια θέση στάθμευσης – Β υπογείου – (γκαράζ) επιφάνειας 62,40 τμ,
- γ) Ισόγειο χώρο επιφανείας 154,04 τμ,
- δ) Α' όροφο επιφανείας 146,28 τμ,
- ε) Σοφίτα επιφανείας 40 τμ.

Μετά τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψιν της:

- ✓ τη **θέση** που βρίσκεται το ανωτέρω ακίνητο και το **μέγεθος** αυτού, το οποίο μαζί με τους βοηθητικούς χώρους ανέρχεται σε **534,57 τ.μ**,
- ✓ την **μισθωτική αξία** του, όπως προσδιορίστηκε από το γινόμενο της αντικειμενικής αξίας επί 5%, ήτοι:

Οικ. Έτος	Αντικειμενική Αξία	Μισθωτική Αξία	
2001	274.722.109 δρχ	13.736.105 δρχ	ήτοι: 274.722.109 δρχ x 5%
2002	244.620.345 δρχ	12.231.017 δρχ	ήτοι: 244.620.345 δρχ x 5%
2003	1.164.954,27€	58.247,71€	ήτοι: 1.164.954,27€ x 5%
2004	1.164.954,27€	58.247,71€	ήτοι: 1.164.954,27€ x 5%

- ✓ τις τρέχουσες αγγελίες για ενοικίαση μονοκατοικιών στην ίδια περιοχή και συγκεκριμένα: α) Μονοκατοικία κατασκευής 1990, έκτασης 550 τ.μ, μηνιαίο μίσθωμα 2.500€, β) Μονοκατοικία κατασκευής 1983, έκτασης 750 τ.μ, μηνιαίο μίσθωμα 6.000€ και το γεγονός της κατακόρυφης μείωσης των τρεχουσών τιμών των ενοικίων συγκριτικά με τα ελεγχόμενα έτη,
- ✓ το γεγονός ότι η πραγματική μισθωτική αξία του, υπερέβαινε κατά πολύ την μισθωτική αξία όπως προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές αξίες,

Προσδιόρισε, την **μισθωτική αξία** των χώρων του κτιρίου, η οποία **θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εύλογη**: Για το οικ. έτος **2001** στο ποσό των **13.736.105 δρχ**, για το οικ. έτος **2002** στο ποσό των **12.231.017 δρχ** και για τα οικ. έτη **2003** και **2004** στο ποσό των **58.247,71€**

2. Ακίνητο οδού αρ. ... – Κηφισιά Αττικής

Πρόκειται για οικοδομή (διαμέρισμα) που αποτελείται από:

- Το Ι-1 διαμέρισμα του ισογείου του τμήματος ΙΙ της πολυκατοικίας επιφ. **136,50 μ²**.
Θέση στάθμευσης με αριθμό ΧG1 (Ρ1) του υπογείου επιφ. **21,50 μ²**
- Θέση στάθμευσης με αριθμό ΧG4 (Ρ4) του υπογείου επιφ. **20,00 μ²**
- **Αποθήκη Υ-2** του υπογείου του τμήματος ΙΙ της πολυκατοικίας που αποτελείται από αποθήκη επιφάνειας **15,20 μ²** και αποθηκευτικό χώρο με WC κλίμακα ανόδου προς την υπό στοιχεία Ι-1 οριζόντια ιδιοκτησία (διαμέρισμα) του ισογείου, με το οποίο επικοινωνεί επιφάνειας 53,80 μ², σύμφωνα δε με την από ...-03-2002 έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Κηφισιάς, ο χώρος Υ-2 του υπογείου του τμήματος ΙΙ, αποτελείται από **40 τμ** κύριο χώρο –καθιστικό –μπάνιο, και **29 τμ** αποθηκευτικό χώρο.

Η ως άνω οριζόντια ιδιοκτησία **αγοράστηκε** από την προσφεύγουσα με το αριθ./10-04-2002 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών, το οποίο υπέγραψε εκ μέρους της αγοράστριας (προσφεύγουσας), η νόμιμη εκπρόσωπος αυτής κάτοικος οδός κάτοχος του υπ' αριθ. Ελληνικού Διαβατηρίου, έναντι τιμήματος και αντικειμενικής αξίας **309.303,60 €**, το οποίο καταβλήθηκε από τον αγοραστή: α) Με την υπ' αριθμ. τραπ. επιταγή της Citybank ποσού 144.677,40€, β) Με την υπ' αριθμ. τραπ. επιταγή της Citybank ποσού 82.313,10€ και γ) Με την υπ' αριθμ. τραπ. επιταγή της Citybank ποσού 82.313,10€ και **πουλήθηκε** από την προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 18 του ν. 3091/02 (ΦΕΚ Α' 330), με το αριθ./16-12-2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Αθηνών: α) κατά ποσοστό **1%** εξ' αδιαιρέτου στον και β) κατά ποσοστό **99%** εξ' αδιαιρέτου στην **ΕΠΕ**, έναντι συμφωνηθέντος τιμήματος και

αντικειμενικής αξίας **269.209,00€**, τα οποία κατέβαλαν οι αγοραστές σε μετρητά και εκτός του συμβολαιογραφικού γραφείου.

Το ανωτέρω ακίνητο, εκμισθώθηκε από την προσφεύγουσα στην, με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το έντυπο Ε-2 της δήλωσης εισοδήματος, το μίσθωμα ορίστηκε σε 880€ ανά μήνα, με διάρκεια μίσθωσης από 01/10/2003 – 15/04/2004

Μετά τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή, αφού έλαβε υπόψιν της:

- ✓ την περιοχή που βρίσκεται το ανωτέρω ακίνητο,
- ✓ την μισθωτική αξία του, όπως προσδιορίστηκε από το γινόμενο της αντικειμενικής αξίας επί 5%, ήτοι:

Οικ. Έτος	Αντικειμενική Αξία	Μισθωτική Αξία	
2003	310.933,76 €	11.660,02€	ήτοι: 310.933,76€ x 9/12 x 5%
2004	310.933,76 €	15.546,69€	ήτοι: 310.933,76€ x 5%

- ✓ τις τρέχουσες αγγελίες για ενοικίαση μονοκατοικιών στην ίδια περιοχή, και το γεγονός της κατακόρυφης μείωσης των τρεχουσών τιμών των ενοικίων συγκριτικά με τα ελεγχόμενα έτη,
- ✓ το γεγονός ότι η πραγματική μισθωτική αξία του, υπερέβαινε κατά πολύ την μισθωτική αξία όπως προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές αξίες,

Προσδιόρισε, την **μισθωτική αξία** των χώρων του κτιρίου, η οποία **θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εύλογη**, λαμβανομένου υπόψη της πραγματικής επιφάνειάς του: Για το οικ. έτος **2003** στο ποσό των **11.660,02€** και για το οικ. έτος **2004** στο ποσό των **15.546,69€**.

3. Σύνολο Μισθωτικής Αξίας - Διαφορές αυτής με τα δηλωθέντα μισθώματα

Μετά τα ανωτέρω, η φορολογική Αρχή προσδιόρισε τις διαφορές μεταξύ της ανωτέρω προσδιορισθείσας πραγματικής μισθωτικής αξίας και των ετησίως δηλωθέντων εσόδων από μισθώματα των εν λόγω ακινήτων, ως ακολούθως:

Οικονομικό έτος	Δηλωθέν Μίσθωμα	Μισθωτική Αξία	ΔΙΑΦΟΡΑ	Ποσοστό (%) Διαφορά / δηλωθέν μίσθωμα
2001	3.300.000 δρχ	13.736.105 δρχ	10.436.105 δρχ	316,25%
2002	4.560.000 δρχ	12.231.017 δρχ	7.671.017 δρχ	168,22%
2003	16.022,28 €	69.907,73 €	53.885,45 €	336,32%
2004	15.904,68 €	73.794,40 €	57.889,72 €	363,98%

Περαιτέρω, εφόσον η μισθωτική αξία εκάστης εκ των οικοδομών υπερέβαινε το δηλωθέν μίσθωμα σε ποσοστό άνω του 15%, η φορολογική Αρχή προσδιόρισε ως ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, το εισόδημα από την εκμίσθωση αυτών (Εισόδημα Α' Πηγής) σύμφωνα με τη μισθωτική αξία αυτών. Προσδιόρισε δε τα καθαρά κέρδη λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό απόσβεσης 10%, καθώς και των δαπανών για ασφάλεια πυρός των οικ. ετών 2003 και 2004, ως ακολούθως:

Οικον. έτος	Ακαθάριστα έσοδα		Καθαρά Κέρδη		Διαφορά Καθαρών Κερδών
	Ελέγχου	Δήλωσης	Ελέγχου	Δήλωσης	
2001	13.736.105 δρχ	3.300.000 δρχ	12.362.494 δρχ	2.475.000 δρχ	9.887.494 δρχ
2002	12.231.017 δρχ	4.560.000 δρχ	11.007.915 δρχ	3.735.161 δρχ	7.272.754 δρχ
2003	69.907,73 €	16.022,28 €	61.087,38 €	12.590,47 €	48.496,91 €
2004	73.794,40 €	15.904,68 €	65.338,17 €	13.237,42 €	52.100,75 €

4. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις:

1. Την υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **2001**, με την οποία καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 4.268.081 δρχ, χαρτόσημο και εισφορά ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 375.700 δρχ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 5.572.537 δρχ, ήτοι συνολικού ποσού **10.216.318 δρχ**, ή **29.981,85€**,,
2. Την υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **2002**, με την οποία καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 2.957.414 δρχ, χαρτόσημο και εισφορά ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 276.157 δρχ και πρόσθετος φόρος λόγω

ανακριβούς δήλωσης ποσού 3.880.285 δρχ, ήτοι συνολικού ποσού **7.113.856 δρχ**, ή **20.877,05€**,

3. Την υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **2003**, με την οποία καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 18.590,48€, χαρτόσημο και εισφορά ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 1.939,88€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 24.636,43€, ήτοι συνολικού ποσού **45.166,79€**,
4. Την υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **2003**, με την οποία καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσού 19.971,95€, χαρτόσημο και εισφορά ΟΓΑ επί χαρ/μου ποσού 2.084,03€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης ποσού 26.467,18€, ήτοι συνολικού ποσού **48.523,16€**,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους **2004**, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

i. Τυπικοί Λόγοι:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
2. Η ανυπαρξία της παράβασης
3. Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης και συγκεκριμένα δεν έγινε νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου και η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013
4. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου
5. Ως προς την αναρμοδιότητα του Κέντρου φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου
6. Το νόμω αβάσιμο της βεβαίωσης του υπό κρίση φόρου εισοδήματος
7. Ως προς την παραγραμμένη δυνατότητα του Ελληνικού Δημοσίου να ελέγξει την υπό κρίση χρήση **2003** και να καταλογίσει για αυτή φόρο εισοδήματος

ii. Ουσιαστικοί Λόγοι:

Το αναπαισιολόγητο και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος της προσφεύγουσας:

1. Το νόμω αβάσιμο της αναδρομικής επιβολής φόρων, προστίμων και τελών ως συνέπεια της υπαγωγής της εταιρείας στον Ν. 4178/2013 περί αντιμετώπισης της αυθαίρετης δόμησης και της συνακόλουθης μη νόμιμης επιβολής φόρων, προστίμων κλπ.
2. Ο νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση ακινήτου επί τη βάση του ισχυρισμού της φορολογικής αρχής ότι κατά την κρινόμενη χρήση 2000 το ακίνητο θεωρείτο δήθεν αποπερατωθέν και όχι ημιτελές
3. Ο νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός από τη φορολογική αρχή της αντικειμενικής αξίας του υπό κρίση ακινήτου
4. Ως προς το νόμω αβάσιμο του προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από την εκμίσθωση του ακινήτου σε 5% (και όχι 3,5%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 του Ν. 2238/94
5. Ως προς τον υπολογισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου δεν εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενοι από το άρθρο 24 § 9 του Ν. 4178/2013 μειωτικοί συντελεστές
6. Ως προς το νόμω και ουσία αβάσιμο του ισχυρισμού της φορολογικής αρχής ότι η προσδιορισθείσα μισθωτική αξία του ακινήτου υπερβαίνει το δηλωθέν μίσθωμα σε ποσοστό άνω του 15% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν. 2238/1994

i. ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ:

- i-1. **Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον **1^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου,

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

i-2. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **2^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που του αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως όπως προκύπτει από τις σελίδες 29 ως και 47 της από .../11/2015 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συνέταξε η αρμόδια φορολογική Αρχή, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, με συγκεκριμένα στοιχεία κατέληξε στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και επομένως ο εδώ λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

i-3. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **3^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής καθόσον δεν έγινε νομότυπη και αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, πλην όμως η φορολογική Αρχή έδωσε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης με συγκεκριμένες ενέργειες οι οποίες προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία και συγκεκριμένα:

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες «η φορολογική διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφορά», συνέταξε το υπ' αριθ. .../2015 **σημείωμα διαπιστώσεων** ελέγχου, καθώς και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2001 έως 2004 προκειμένου η προσφεύγουσα να ενημερωθεί εγγράφως για τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και να υποβάλει τυχόν αντιρρήσεις καθώς και κάθε στοιχείο ή πληροφορία που αφορούσε την υπόθεσή της. Το εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τις προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 07/12/2015 νομότυπα και συγκεκριμένα δια θυροκολλήσεως στην κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου της Κ^{ου} στην οδό στην, από τον εφοριακό υπάλληλο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, παρουσία της μάρτυρος, σε απάντηση δε του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην ως άνω φορολογική Αρχή το με αρ. πρωτ./-10-2015 **υπόμνημα**, με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων και των αποτελεσμάτων του ελέγχου, και τέλος η φορολογική Αρχή αφού εξέτασε τις απόψεις και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα (ως κεφάλαιο 7 της έκθεσης ελέγχου), κατέληξε στο τεκμηριωμένο πόρισμά της.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δόθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα της άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και αυτή άσκησε το δικαίωμά της αυτό με την υποβολή του σχετικού υπομνήματος το οποίο ελήφθη υπόψη από τη φορολογική Αρχή, ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται ως απαράδεκτος.**

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της δόθηκε το δικαίωμα της πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου, πλην όμως, όπως έχει γίνει δεκτό από τα Διοικητικά Δικαστήρια (**ΣτΕ 3711/11, 1655/99, 5339/95** κ.ά), αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν, τα στοιχεία δε της τελευταίας, τα οποία αιτιολογούν την κρίση του ελέγχου, παρέχονται στον εκάστοτε προσφεύγοντα κατόπιν αιτήσεώς του,

Επειδή με την με αρ. πρωτ. αίτησή της η προσφεύγουσα, ζήτησε να παραλάβει μόνο αντίγραφο της αρχικής εντολής ελέγχου και καμιά άλλη αίτηση χορήγησης αντιγράφων του φακέλου δεν υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική Αρχή, ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται ως απαράδεκτος,**

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης, πλην όμως με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170), οι οποίες ορίζουν ότι «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 στην προκείμενη περίπτωση εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η υπ' αριθμ.-/...-**11-2015** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους **2001** (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2000 έως 31/12/2000), στο σώμα της οποίας γίνεται παραπομπή στην από .../11/2015 έκθεση ελέγχου, που επισυνάφθηκε στην εν λόγω πράξη και επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, μέσω των οποίων προκύπτουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, ο εδώ λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτεται** ως απαράδεκτος,

- i-4. Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον **4^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί νόμιμης εντολής διενέργειας ελέγχου και νόμιμης προδικασίας του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου, πλην όμως, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθμό/**10/1119 /2013** εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π για τα οικ. έτη 2001 – 2012, στην υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, κατ' εφαρμογή δε των διατάξεων του άρθρου 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α'81) και του άρθρου 22 περ. α' & β' του ν. 4203/2013 (Α' 235), και με την αριθ. πρωτ./2013 γνωστοποίηση, την οποία και παρέλαβε η προσφεύγουσα στις 15/01/2014, η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου. Ακολουθώντας εκδόθηκε η με αριθμό/**1/1119/...-...-2014 εντολή τακτικού ελέγχου** για έλεγχο των ίδιων οικ. ετών, **η οποία τροποποιούσε την αρχική εντολή ελέγχου, μόνο ως προς τους ελεγκτές.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **37 § 5 του Ν.4141/2013** (Α'81), ορίζεται ότι «από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις», στην προσφεύγουσα δε, κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου μέχρι 31/12/2013, με την υπ' αριθμ./2013 γνωστοποίηση,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκε μέχρι 31/12/2013 η εντολή ελέγχου, πλην όμως, εφόσον της κοινοποιήθηκε η αρχική εντολή ελέγχου, αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου και επομένως η μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει οποιαδήποτε βλάβη κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ που της προκλήθηκε από την μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της καταλογιστικής πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της τροποποιημένης ως προς τους ελεγκτές εντολής ελέγχου απορρίπτεται.

- i-5. Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον **5^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι το Κέντρο Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου είναι αναρμόδιο για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, πλην όμως, με τις διατάξεις του άρθρου **34 § 1** περίπτωση α υποπερίπτωση αα του **ν. 4141/2013** (Α' 81) όπου ορίζεται ότι «... το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β' 342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίηση της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων ... για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο» και με την υπ' αριθμ. **Δ6Α 1067875/2014** (Β' 1076) απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων έγινε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «..... γ) τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιοκτησίας ακινήτων, εφόσον δεν πραγματοποιούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση καθ' ύλην αρμόδιο όργανο για τον έλεγχο και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων αυτού που αφορούν την προσφεύγουσα, ήταν και παραμένει σύμφωνα με τα ανωτέρω το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία, χωρίς να εμφανίζονται τα μέλη της φυσικά πρόσωπα και δεν έχει καμιά άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα πέραν της εκμετάλλευσης ακινήτων και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αρμόδιο για τον έλεγχο της υπόθεσης ήταν και παραμένει το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

i-6. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **6^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι η φορολογική Διοίκηση έχει συνταγματική υποχρέωση για ορθή ερμηνεία του κανόνα δικαίου και συγκεκριμένα για την εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού και για την αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης, **Επειδή** από την από .../11/2015 έκθεση ελέγχου προκύπτουν εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά της, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

i-7. Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **7^ο λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι το οικ. έτος **2004** έχει παραγραφεί και η φορολογική Διοίκηση δεν έχει δυνατότητα καταλογισμού για το έτος αυτό, φόρου εισοδήματος, ΦΜΑΠ, Χαρτοσήμου και προστίμων ΚΒΣ,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** (πρώην άρθρου 66) του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «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»,

Επειδή η προσφεύγουσα **υπέβαλε** την υπ' αριθμ./10-05-2004 δήλωση για το οικον. έτος **2004**, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων, παραγραφόταν κατ' αρχήν **μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, **ήτοι μετά την 31/12/2009**,

Επειδή με τις διατάξεις των **ν. 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012** **παράταθηκε μέχρι 31/12/2013 το δικαίωμα του δημοσίου** για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, και συγκεκριμένα:

- Με το άρθρο **10** του **Ν. 3790/2009** (Α' 143) ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.09, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010*»,
- Με το άρθρο **82** του **Ν. 3842/2010** (Α' 58) ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010*»,
- Με το άρθρο **12 § 7** του **Ν. 3888/2010** (Α' 175) ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31/12/2011*»,
- Με το άρθρο **18 § 2** του **Ν. 4002/2011** (Α' 180) ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012*»,
- Με το άρθρο **Δεύτερο** του **Ν.4098/2012** (Α' 249) ορίζεται ότι: «*1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013*»,

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **37 § 5** του **Ν.4141/2013** (Α' 81), ορίζεται ότι «από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις»,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμό/0/1119/2013 εντολή τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π για τα έλεγχο των οικ. ετών 2001 – 2012, στην υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, κατ' εφαρμογή δε των διατάξεων του άρθρου 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α'81) και του άρθρου 22 περ. α' & β' του ν. 4203/2013 (Α' 235), και με την αριθ. πρωτ./2013 γνωστοποίηση, την οποία και παρέλαβε η προσφεύγουσα στις 15/01/2014, ενημερώθηκε για την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου.

Ακολουθώντας εκδόθηκε η με αριθμό/1/1119/....-2014 εντολή τακτικού ελέγχου για έλεγχο των ιδίων οικ. ετών, η οποία τροποποιούσε την αρχική εντολή ελέγχου, μόνο ως προς τους ελεγκτές στους οποίους ανατέθηκε ο έλεγχος και συγκεκριμένα στους ελεγκτές του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. και, οι οποίοι διενήργησαν τον έλεγχο και συνέταξαν την από .../11/2015 έκθεση ελέγχου, στην προσφεύγουσα δε, εφόσον της κοινοποιήθηκε μέχρι την 31/12/2013, η αρχική εντολή ελέγχου με την υπ' αριθμ./2013 γνωστοποίηση, **αποδεδειγμένα έλαβε γνώση του ελέγχου** και επομένως η μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής **δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα **ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει οποιαδήποτε βλάβη** κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ που της προκλήθηκε από την μη κοινοποίηση της τροποποιημένης εντολής ελέγχου, Από τα ανωτέρω αποδεικνύεται χωρίς αμφιβολία ότι στην περίπτωση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος **οικον. έτους 2004**, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. **3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012, 4141/2013 και 4203/2013**, έχει παραταθεί **μέχρι την 31/12/2015** και η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ είναι νόμιμη και έγκυρη, καθόσον κατά το χρόνο κοινοποίησης αυτής, ήτοι στις **07/12/2015**, δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι

ii. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ:

1. Για τη φερόμενη Αναδρομική επιβολή φόρου λόγω υπαγωγής στο ν. 4178/2013

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **8α λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή από τη φορολογική Διοίκηση φόρων, προστίμων και τελών, δεδομένου ότι υπήχθη στις διατάξεις του ν. 4178/2013 για την αντιμετώπιση της αυθαίρετης δόμησης,

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, διαπιστώθηκε ότι για το εν λόγω ακίνητο προέκυπταν αποκλίσεις στα τετραγωνικά μέτρα, προκειμένου δε να προσδιοριστεί επακριβώς η αντικειμενική αξία του ακινήτου, και κατ' επέκταση η φορολογητέα αξία αυτού, ζητήθηκε από την Πολεοδομία της Ν. Ιωνίας με το υπ' αριθμ./08-05-2015 έγγραφό της να προσδιορίσει κατόπιν αυτοψίας την πραγματική επιφάνεια της οικοδομής, την κατανομή της στους ορόφους καθώς και τη χρήση αυτών. Με το υπ' αριθμ./10-06-2015 έγγραφό της, η πολεοδομία απάντησε ότι από αυτοψία που διενεργήθηκε στις 09/06/2015, κατόπιν ραντεβού με τον τωρινό ιδιοκτήτη του ακινήτου ο οποίος είναι και ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν καθ' υπέρβαση της/93 οικοδομικής αδείας,

α) επέκταση κατοικίας σε υπόγειο, ισόγειο και Α' όροφο και Β' υπόγειο γκαράζ και σοφίτα, β) δημιουργία ημιυπαίθριου χώρου και γ) κατασκευή περγολών, με βάση δε αυτό και τα στοιχεία του φακέλου, **προσδιόρισε την αντικειμενική και τη φορολογητέα αξία του ακινήτου, δεδομένου ότι στο ανωτέρω έγγραφο της Πολεοδομίας δεν υπήρχε οποιαδήποτε σχετική αναφορά για τυχόν νομιμοποίηση των αυθαίρετων κτισμάτων,**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω υπερβάσεις της οικοδομικής αδείας που διαπιστώθηκαν από την Πολεοδομία, **δηλώθηκαν στις 08/06/2015** με την υπ' αριθμ. **Δήλωση ένταξης ν. 4178/2013**, προσκομίζει δε και επικαλείται την εν λόγω δήλωση (**σχετ. 4**), καθώς και την με αριθ. πρωτ./01-10-2015 βεβαίωση της Πολεοδομίας Ν. Ιωνίας, στην οποία αναφέρεται ότι οι αυθαίρετες κατασκευές που διαπιστώθηκαν με την από 09/06/2015 έκθεση αυτοψίας, περιλαμβάνονται στην εν λόγω δήλωση ένταξης (**σχετ. 6**) και ως εκ τούτου δεν πρέπει να της επιβληθούν αναδρομικοί φόροι σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4178/2013, η δε ερμηνεία της φορολογικής Αρχής ότι «η διενέργεια του ελέγχου και η διαπίστωση των αποκλίσεων από την πραγματική επιφάνεια του ακινήτου, σε σχέση με την δηλωθείσα, προηγήθηκαν της Δήλωσης Ένταξης στον ν. 4178/2013, αφού ήδη από τις 8-5-2015 ο έλεγχος απέστειλε στην Πολεοδομία Ν. Ιωνίας έγγραφο προκειμένου να προσδιορισθούν επακριβώς οι αποκλίσεις στην επιφάνεια του ακινήτου που είχε διαπιστώσει», συνιστά ερμηνεία απολύτως αντίθετη στον Νόμο και περαιτέρω στο άρθρο 78 §1 και 4 ου Συντάγματος, με το οποίο ρητά θεμελιώνεται ο κανόνας της γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων,

Επειδή από την από 09/06/2015 αυτοψία που διενήργησε η Πολεοδομία Ν.Ιωνίας, αλλά και από την από 30/09/2015 Τεχνική Έκθεση του μηχανικού (**σχετ. 14**) προκύπτει ότι ο φέρων οργανισμός του εν λόγω κτιρίου αποτελούμενος από β' υπόγειο, α' υπόγειο, Ισόγειο, α' όροφο και πατάρι, είναι ενιαίος και επομένως οι προπεριγραφόμενες αυθαίρετες κατασκευές, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τον υφιστάμενο φέροντα οργανισμό του κτιρίου, ο οποίος είχε ολοκληρωθεί πριν την αγορά του ακινήτου από την προσφεύγουσα.

Επιπλέον από το από **01/12/1999 ιδιωτικό συμφωνητικό** μίσθωσης κατοικίας που κατατέθηκε στη ΔΟΥ Κηφισιάς και έλαβε αριθ.πρωτ./28-12-1999, προκύπτει ότι το εν λόγω ακίνητο μισθώθηκε προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία του της συζύγου του και των τέκνων τους (άρθρο 5) και ότι οι τελικές εργασίες αποπεράτωσης του ακινήτου, όπως διαμόρφωση εσωτερικών χώρων, τελική βαφή, αλλαγή ειδών υγιεινής κλπ, θα πραγματοποιούνταν από τον μισθωτή (άρθρο 6), περαιτέρω δε με το από **10/12/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό**, το οποίο κατατέθηκε στην ΔΟΥ Κηφισιάς και έλαβε αριθμό πρωτ./10-12-2001, δεν γίνεται οποιαδήποτε μνεία του γεγονότος ότι το κτίριο είναι ημιτελές κατά την 01/01/2001, αλλά η μείωση του μισθώματος συμφωνήθηκε λόγω της μη εκπλήρωσης συμβατικών υποχρεώσεων του εκμισθωτή, όπως σύνδεση με κεντρικό αγωγό αποχέτευσης και θεραπεία λυμάτων και υγρασιών.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι **κατά την 01/01/2000** (έναρξη της μίσθωσης), **δεν απέμεναν εργασίες προς εκτέλεση στην εν λόγω οικοδομή προκειμένου να ολοκληρωθεί η ανέγερσή της**, καθόσον αφενός αυτή κατοικείται ήδη από τον μισθωτή, και αφετέρου οι εργασίες που αναφέρονται στο αρχικό συμφωνητικό μίσθωσης ότι απέμεναν για την ολοκλήρωση της κατασκευής του κτιρίου, δεν αφορούσαν εργασίες ανέγερσης αλλά εργασίες συντήρησης.

Το γεγονός δε, ότι από τον πίνακα παρακολούθησης του έργου που τηρείται για την εν λόγω οικοδομή από το ΙΚΑ και προσκομίζει η προσφεύγουσα (**σχετ. 11**), προκύπτει ότι οι βασικές εργασίες κατασκευής είχαν ήδη διακοπεί από τον Σεπτέμβριο του 1997 και ξανάρχισαν και ολοκληρώθηκαν το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο του 2003, οπότε φέρονται να εκτελέστηκαν 67 ημερομίσθια για εργασίες δαπέδων, 9 ημερομίσθια για εργασίες χρωμάτων και 26 ημερομίσθια λοιπών εργασιών, καθώς και η με αριθ./19-02-2004 δήλωση μεταβολών στο ΙΚΑ με την οποία δηλώθηκε η αποπεράτωση του οικοδομοτεχνικού έργου την 31/12/2003 (**σχετ. 11α**), δεν αποδεικνύουν την ημιτέλεια του έργου, καθόσον η προσφεύγουσα **δεν προσκομίζει φορολογικά στοιχεία προμήθειας των υλικών** (πλακιδίων, χρωμάτων κλπ), **προκειμένου**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπου ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου», **να αποδείξει την φερόμενη ημιτέλεια αυτού.**

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο της (**σχετ. 16**), με έναρξη ασφάλισης από 12/10/2000, το οποίο αφορούσε **ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνιμων κατοικιών**, και ως αντικείμενο ασφάλισης είχε την ασφάλεια πυρός, σεισμού κλπ της εν λόγω οικοδομής **360 τμ, με χρήση μόνιμης κατοικίας**, ασφαλιστικής αξίας 110.000.000 δρχ καθώς και

του περιεχομένου αυτής (ήτοι έπιπλα, σκεύη, ηλεκτρικές συσκευές, ενδύματα, κλπ) ασφαλιστικής αξίας 30.000.000 δρχ, σε αυτά δε περιλαμβάνονταν και αντικείμενα για τα οποία γινόταν ιδιαίτερη μνεία στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, και συγκεκριμένα πίνακες ζωγραφικής, σετ home cinema Sony & Hitachi αξίας 4.000.000 δρχ, σερίβιτσιο Christofle, **γεγονός που αποδεικνύει ότι το εν λόγω ακίνητο** αφορούσε κατοικία που ήταν μισθωμένη και χρησιμοποιείτο ως μόνιμη κατοικία από τον μισθωτή της, πλήρως επιπλωμένη, (έπιπλα οικοσκευές, πίνακες ζωγραφικής, κλπ) που καταρρίπτουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί ημιτέλειας αυτού, δεν ασκεί δε επίπτωση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου το γεγονός της λανθασμένης αναγραφής των τετραγωνικών μέτρων και των ορόφων του ακινήτου στη βεβαίωση της ασφαλιστικής (σχετ. 15), δεδομένου ότι αυτός στηρίχθηκε στο υπ' αριθμ/10-06-2015 έγγραφο της Πολεοδομίας Ν. Ιωνίας, από το οποίο προκύπτει η πραγματική επιφάνεια και οι όροφοι του ακινήτου.

Από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι κατά την 01/01/2000 η οικοδομή είχε ήδη αποπερατωθεί και η προσφεύγουσα μίσθωσε το ακίνητο στον Κο αποπερατωμένο, πλην όμως το μίσθωμα που φέρεται να συμφωνήθηκε είναι δυσαναλόγως μικρότερο από τη μισθωτική αξία άλλων παρεμφερών ακινήτων, όπως προέκυψε από την έρευνα που διενήργησε η φορολογική Αρχή. **Επειδή** τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή από τη φορολογική Διοίκηση φόρων, προστίμων και τελών, δεδομένου ότι υπήχθη στις διατάξεις του ν. 4178/2013, πλην όμως ο φόρος εισοδήματος που προέκυψε δεν αφορά αναδρομική φορολογία, αλλά ανακριβή δήλωση μισθώματος εκ μέρους της προσφεύγουσας (εκμισθώτριας), και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της, πρέπει να απορριφθεί.

2. Για τον φερόμενο λανθασμένο υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον 8β λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου επί της οδού στην Εκάλη την ημιτέλεια αυτού,

Επειδή από την από 09/06/2015 αυτοψία που διενήργησε η Πολεοδομία Ν.Ιωνίας, αλλά και από την από 30/09/2015 Τεχνική Έκθεση του μηχανικού (σχετ. 14) προκύπτει ότι ο φέρων οργανισμός του εν λόγω κτιρίου αποτελούμενος από β' υπόγειο, α' υπόγειο, Ισόγειο, α' όροφο και πατάρι, είναι ενιαίος και επομένως οι προπεριγραφόμενες αυθαίρετες κατασκευές, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τον υφιστάμενο φέροντα οργανισμό του κτιρίου, ο οποίος είχε ολοκληρωθεί πριν την αγορά του ακινήτου από την προσφεύγουσα. Επιπλέον από το από 01/12/1999 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης κατοικίας που κατατέθηκε στη ΔΟΥ Κηφισιάς και έλαβε αριθ. πρωτ./28-12-1999, προκύπτει ότι το εν λόγω ακίνητο μισθώθηκε προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία του της συζύγου του και των τέκνων τους (άρθρο 5) και ότι οι τελικές εργασίες αποπεράτωσης του ακινήτου, όπως διαμόρφωση εσωτερικών χώρων, τελική βαφή, αλλαγή ειδών υγιεινής κλπ, θα πραγματοποιούνταν από τον μισθωτή (άρθρο 6), περαιτέρω δε με το από 10/12/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο κατατέθηκε στην ΔΟΥ Κηφισιάς και έλαβε αριθμό πρωτ./10-12-2001, δεν γίνεται οποιαδήποτε μνεία του γεγονότος ότι το κτίριο είναι ημιτέλες κατά την 01/01/2001, αλλά η μείωση του μισθώματος συμφωνήθηκε λόγω της μη εκπλήρωσης συμβατικών υποχρεώσεων του εκμισθωτή, όπως σύνδεση με κεντρικό αγωγό αποχέτευσης και θεραπεία λυμάτων και υγρασιών. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι κατά την 01/01/2000 (έναρξη της μίσθωσης), δεν απέμεναν εργασίες προς εκτέλεση στην εν λόγω οικοδομή προκειμένου να ολοκληρωθεί η ανέγερσή της, καθόσον αφενός αυτή κατοικείτο ήδη από τον μισθωτή, και αφετέρου οι εργασίες που αναφέρονται στο αρχικό συμφωνητικό μίσθωσης ότι απέμεναν για την ολοκλήρωση της κατασκευής του κτιρίου, δεν αφορούσαν εργασίες ανέγερσης αλλά εργασίες συντήρησης.

Το γεγονός δε, ότι από τον πίνακα παρακολούθησης του έργου που τηρείται για την εν λόγω οικοδομή από το ΙΚΑ και προσκομίζει η προσφεύγουσα (σχετ. 11), προκύπτει ότι οι βασικές εργασίες κατασκευής είχαν ήδη διακοπεί από τον Σεπτέμβριο του 1997 και ξανάρχισαν και ολοκληρώθηκαν το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο του 2003, οπότε φέρονται να εκτελέστηκαν 67 ημερομίσθια για εργασίες δαπέδων, 9 ημερομίσθια για εργασίες χρωμάτων και 26 ημερομίσθια λοιπών εργασιών, καθώς και η με αριθ./19-02-2004 δήλωση μεταβολών στο ΙΚΑ με την οποία δηλώθηκε η αποπεράτωση του οικοδομοτεχνικού έργου την 31/12/2003 (σχετ. 11α), δεν αποδεικνύουν την ημιτέλεια του έργου, καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει φορολογικά στοιχεία προμήθειας των υλικών (πλακιδίων, χρωμάτων κλπ), προκειμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.

4174/2013 (Α' 170), όπου ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου», **να αποδείξει την φερόμενη ημιτέλεια** του εν λόγω ακινήτου.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο της (σχετ. **16**), με έναρξη ασφάλισης από 12/10/2000, το οποίο αφορούσε **ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνιμων κατοικιών**, και ως αντικείμενο ασφάλισης είχε την ασφάλεια πυρός, σεισμού κλπ της εν λόγω οικοδομής 360 τμ, με χρήση μόνιμης κατοικίας, ασφαλιστικής αξίας 110.000.000 δρχ καθώς και του περιεχομένου αυτής (ήτοι έπιπλα, σκεύη, ηλεκτρικές συσκευές, ενδύματα, κλπ) ασφαλιστικής αξίας 30.000.000 δρχ, σε αυτά δε περιλαμβάνονταν και αντικείμενα για τα οποία γινόταν ιδιαίτερη μνεία στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, και συγκεκριμένα πίνακες ζωγραφικής, σερ home cinema Sony & Hitachi αξίας 4.000.000 δρχ, σερβίτσιο Christofle, **γεγονός που αποδεικνύει ότι το εν λόγω ακίνητο αφορούσε κατοικία που ήταν μισθωμένη και χρησιμοποιείτο ως μόνιμη κατοικία από τον μισθωτή της, πλήρως επιπλωμένη**, (έπιπλα οικιασκευές, πίνακες ζωγραφικής, κλπ) που καταρρίπτουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί ημιτέλειας αυτού, **Επειδή** από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι **κατά την 01/01/2000 η οικοδομή είχε ήδη αποπερατωθεί**, και ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική Αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία του ακινήτου λαμβάνοντας υπόψη ότι το ακίνητο είχε αποπερατωθεί, ο σχετικός δε λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής **πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα με τον **8γ και 8ε λόγους** της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου επί της οδού στην Εκάλη **τους μειωτικούς συντελεστές της παλαιότητας**, της **πρόσοψης** σε δρόμο πλάτους **μικρότερου των 6 μέτρων** και τον προβλεπόμενο από το άρθρο 24 § 9 του ν. 4178/2013 μειωτικό συντελεστή 50% επί των κυρίων χώρων του υπογείου και της σοφίτας,

Επειδή, στο άρθρο **41 § 1** του ν. **1249/1982** (Α' 43), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 § 1 του ν. 1473/1984 (Α' 127), ορίζονται τα εξής: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, [...] λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία, ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα ... η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, και άλλα. ...» Περαιτέρω, κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω άρθρου, εκδόθηκε η υπ' αριθ. **1067780/82/Γ0013/1994** (Β' 549) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών στο **άρθρο 3** της οποίας που αφορά τα διαμερίσματα ορίζονται τα εξής: «**1) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 1** και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν (αυξητικά ή μειωτικά) την τελική διαμόρφωσή της. Σε περίπτωση που στην κατοικία αντιστοιχεί και υπόλοιπο ποσοστό οικοπέδου για τον υπολογισμό της αξίας του συμπληρώνεται υποχρεωτικά και το έντυπο 3, ... **2) Η τιμή ζώνης (TZ)** λαμβάνεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 2. **3) Συντελεστές Πρόσοψης:** Η πρόσοψη της κατοικίας ή του διαμερίσματος, κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 2, ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας του και γι' αυτό εφαρμόζονται συντελεστές αυξομείωσης: Έτσι, αν η κατοικία ή το διαμέρισμα έχει πρόσοψη α) Σε ένα μόνο δρόμο ή σε κοινόχρηστο γενικώς χώρο, εφαρμόζεται συντελεστής 1,00 - β) Σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία ή σε δρόμο και κοινόχρηστο χώρο ή αποκλειστικά σε πλατεία, κατά την έννοια της παραγράφου 9 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής 1,05. Ο ίδιος συντελεστής εφαρμόζεται και σε περίπτωση που το ακίνητο έχει δύο ή περισσότερες προσόψεις σε ενιαίο κοινόχρηστο χώρο. - γ) Σε δρόμο ή σε δρόμους ή σε κοινόχρηστο χώρο που η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών (σε όλους τους δρόμους που έχει πρόσοψη) είναι μικρότερη ή ίση των 6,00 μέτρων, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80 - δ) Αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου ή βρίσκεται σε οικόπεδο τυφλό ή σε οικόπεδο που επικοινωνεί με το δρόμο αποκλειστικά με πραγματική δουλειά διόδου, εφαρμόζεται συντελεστής 0,80. ,... **4) Συντελεστής Ορόφου**,... **5) Επιφάνεια** (Κατοικίας ή Διαμερίσματος): Η επιφάνεια κατοικίας ή διαμερίσματος λαμβάνεται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 17 του άρθρου 2,... **6) Συντελεστής Επιφάνειας** α) Ο συντελεστής επιφάνειας είναι συνάρτηση του εμβαδού της κατοικίας ή του διαμερίσμα-

τος. Έτσι αν το εμβαδόν της κατοικίας ή του διαμερίσματος είναι: αα) Μικρότερο ή ίσο με 25μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,05 - αβ) Μεγαλύτερο των 25μ² και μικρότερο ή ίσο με 100μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,00 - αγ) Μεγαλύτερο των 100μ² και μικρότερο ή ίσο με 200μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,05 - αδ) Μεγαλύτερο των 200μ² και μικρότερο ή ίσο με 300μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,10 - αε) Μεγαλύτερο των 300μ² και μικρότερο ή ίσο με 500μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,20 - αστ) Μεγαλύτερο των 500μ² ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,30 - β) Αν η κατοικία ή το διαμέρισμα αποτελείται από περισσότερους του ενός ορόφους (στους οποίους περιλαμβάνεται και το υπόγειο ή το τμήμα υπογείου, που έχει χρήση κατοικίας ή είναι προσμετρημένο στο Συντελεστή Δόμησης (Σ.Δ.)) οι όροφοι δεν είναι αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες και έχουν λειτουργική ενότητα, για τον υπολογισμό της αξίας, συμπληρώνεται χωριστό έντυπο για κάθε όροφο, αλλά ως συντελεστής επιφάνειας λαμβάνεται εκείνος που αναλογεί στο άθροισμα της επιφάνειας όλων των ορόφων. 7) **Συντελεστής Παλαιότητας:** Η παλαιότητα της κατοικίας ή του διαμερίσματος λαμβάνεται κατά την έννοια της παραγράφου 20 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, ως ακολούθως: 1 έως 5 χρόνια: 0,90 - 6 έως 10 χρόνια: 0,80 - 11 έως 15 χρόνια 0,75 - 16 έως 20 χρόνια 0,70 - 21 έως 25 χρόνια 0,65 - 26 και πάνω χρόνια 0,60. 8) **Συντελεστές Ειδικών Συνθηκών** (Σ.Ειδ.Σ.), ... 9) **Συντελεστές Αποπεράτωσης** Για τον υπολογισμό της αξίας κατοικίας ή διαμερίσματος, το οποίο δεν είναι ή δε θεωρείται από το νόμο αποπερατωμένο, κατά την έννοια της παραγράφου 24 του άρθρου 2, εφαρμόζονται συντελεστές, ανάλογα με το στάδιο αποπεράτωσης στο οποίο βρίσκεται, σε συνάρτηση με το συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (ΣΑΟ). Οι συντελεστές αποπεράτωσης ορίζονται ως ακολούθως: ... Για ΣΑΟ = 1 στο στάδιο των δαπέδων 0,75, ... Ο μειωτικός συντελεστής του σταδίου αποπεράτωσης της θεμελίωσης και των υποστυλωμάτων εφαρμόζεται μόνον όταν πρόκειται για υπόγειο ή ισόγειο όροφο. Εάν η κατοικία ή το διαμέρισμα είναι πλήρως αποπερατωμένο, ο συντελεστής επιφάνειας είναι 1,00. 10) **Συντελεστής με βάση τον τρόπο κατασκευής:** ... 11) **Συντελεστής με βάση τον Εξοπλισμό,** ... 12) **Συντελεστής Συνιδιοκτησίας** Εάν η κατοικία ή το διαμέρισμα ανήκει κατά πλήρη κυριότητα σε περισσότερα από ένα πρόσωπα, κατά την έννοια της παραγράφου 25 του άρθρου 2, εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας 0,90, ...» στο δε άρθρο 2 της ίδιας ως άνω απόφασης, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «12) Η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών ενός δρόμου ή κοινοχρήστου χώρου γενικά, λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του συντελεστή πρόσοψης. Σε περίπτωση που η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών, κατά μήκος ενός δρόμου ή κοινόχρηστου χώρου είναι μεταβλητή, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος της απόστασης αυτής κατά μήκος του προσώπου του συγκεκριμένου ακινήτου, 20) Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της»

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου, έλαβε ως μειωτικούς συντελεστές λόγω παλαιότητας: των ακινήτων που κατείχε το οικ. έτος 2001 προκειμένου για κατοικίες (έντυπο Ε1) συντελεστή 0,90 και προκειμένου για θέσεις στάθμευσης συντελεστή 0,95, ενώ για τα επόμενα έτη συντελεστές 0,80 και 0,90 αντίστοιχα,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω ο **συντελεστής παλαιότητας** αρχίζει να υπολογίζεται μετά την πάροδο δύο ετών από την έκδοση της οικοδομικής άδειας, η οποία εν προκειμένω εκδόθηκε το έτος **1993** (α/α αδείας .../93) και επομένως ο συντελεστής παλαιότητας υπολογίζεται από το έτος 1995, ήτοι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας πρέπει να ληφθούν ως μειωτικοί συντελεστές για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας:

Ακίνητα που υπάρχουν	Χρόνια παλαιότητας	Μειωτικός Συντελεστής	
		Κατοικίες	Θέση Στάθ.
Οικ. έτος 2001	5 έτη (2000 – 1995)	0,90	0,95
Οικ. έτος 2002	6 έτη (2001 – 1995)	0,80	0,90
Οικ. έτος 2003	7 έτη (2002 – 1995)	0,80	0,90
Οικ. έτος 2004	8 έτη (2003 – 1995)	0,80	0,90

Επειδή για τον υπολογισμό του συντελεστή παλαιότητας του ακινήτου, δεδομένου ότι αυτό δεν ήταν ημιτελές, πρέπει να ληφθεί υπόψη η κατάστασή του όπως ήταν στην πραγματικότητα (ήτοι: κατοικία ΥΠ ορόφου: 131,85 τ.μ - χρήση ως κατοικία, κατοικία ΙΣ ορόφου: 154,04 τ.μ - χρήση ως κατοικία, Κατοικία 1ου ορόφου: 146,28 τ.μ, Κατοικία 2ου ορόφου: 40 τ.μ – σοφίτα και Parking ΥΠ ορόφου: 62,40 τ.μ) και ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό της

αντικειμενικής αξίας των χώρων του κτιρίου, για τα ακίνητα που υπήρχαν το οικονομικό έτος **2004**, πρέπει να εφαρμοστεί μειωτικός συντελεστής παλαιότητας 0,80 για τις κατοικίες και 0,90 για τη θέση στάθμευσης,

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τον καθορισμό του **συντελεστή πρόσοψης** λαμβάνεται υπόψη η απόσταση μεταξύ των οικοδομικών γραμμών του δρόμου και όχι το πλάτος του δρόμου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στο εν λόγω ακίνητο πρέπει να εφαρμοστεί ο μειωτικός συντελεστής **πρόσοψης 0,80**, δεδομένου ότι έχει πρόσοψη σε δρόμο πλάτους μικρότερου των 6 μέτρων, **πρέπει να απορριφθεί**.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου τον προβλεπόμενο από το άρθρο 24 § 9 του ν. 4178/2013 μειωτικό συντελεστή 50% επί των κυρίων χώρων του υπογείου και της σοφίτας,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **24 § 9 του ν. 4178/2013** (Α' 174), όπου ορίζεται ότι «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%» και ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 60 του ίδιου νόμου** από 08/08/2013, προκύπτει ότι ο εν λόγω μειωτικός συντελεστής εφαρμόζεται για χρήσεις μεταγενέστερες της ισχύος του νόμου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **πρέπει να απορριφθεί**.

3. Για τον φερόμενο αβάσιμο προσδιορισμό του εισοδήματος από εκμίσθωση του ακινήτου σε ποσοστό 5% και όχι σε 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας αυτού και ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ότι η μισθωτική αξία του ακινήτου υπερβαίνει το δηλωθέν μίσθωμα σε ποσοστό άνω του 15%

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **8δ λόγο της ενδικοφανούς** προσφυγής ισχυρίζεται ότι φορολογική Αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το ακαθάριστο εισόδημά της από την εκμίσθωση του ακινήτου επί της οδού στην Εκάλη, έλαβε υπόψη της ποσοστό **5%** επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και όχι 3,5%, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία όμορων ακινήτων για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας, αλλά αρκέστηκε σε αόριστους και γενικούς ισχυρισμούς ότι επρόκειτο για ακίνητο στην Εκάλη Αττικής η οποία αποτελεί προνομιούχα περιοχή και επομένως δεν αιτιολόγησε με ειδικά και συγκεκριμένα κριτήρια τον ισχυρισμό του ότι στην υπό κρίση περιοχή γενικά και αόριστα αντιστοιχεί συντελεστής 5%,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22 § 1 του ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι «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, ...» και με τις διατάξεις του άρθρου **22 § 3 του ίδιου νό-**

μου, ότι: «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 όπως έχει αναφερθεί εκτενώς ανωτέρω (βλ. ανωτέρω ii-1 και ii-2), η φορολογική Αρχή απέδειξε ότι κατά την 01/01/2000 το εν λόγω ακίνητο **είχε ήδη αποπερατωθεί** και η προσφεύγουσα μίσθωσε αυτό αποπερατωμένο, προκειμένου δε να καταλήξει στο πόρισμά της, έλαβε υπόψη:

α) την προνομιούχο **θέση** που βρίσκεται το ανωτέρω ακίνητο που ως γνωστόν κατοικείται κυρίως από πολίτες υψηλών εισοδημάτων, καθώς επικρατούν υψηλές μισθωτικές συνθήκες

β) το **μέγεθος** αυτού, το οποίο ανέρχεται σε **472,17 τ.μ** μαζί δε με τους βοηθητικούς χώρους σε **534,57 τ.μ**,

γ) **συγκριτικά στοιχεία τρεχουσών αγγελιών μονοκατοικιών** προς ενοικίαση στην ίδια περιοχή,

δ) το γεγονός της κατακόρυφης μείωσης των τρεχουσών τιμών των ενοικίων συγκριτικά με το ελεγχόμενο έτος,

ε) το γεγονός ότι το μίσθωμα που φέρεται να συμφωνήθηκε ήταν δυσαναλόγως μικρότερο από τη μισθωτική αξία άλλων παρεμφερών ακινήτων και

στ) τις διατάξεις του **άρθρου 22 § 3 του ν. 2238/94**, που ορίζουν τον ελάχιστο και όχι το μέγιστο συντελεστή απόδοσης,

προσδιόρισε τη μισθωτική αξία του εν λόγω ακινήτου για το οικονομικό έτος **2003** στο ποσό των **58.247,71€**, ως το γινόμενο της αντικειμενικής αξίας επί **5%** (ήτοι: 1.164.954,27€ x 5%), μετά δε την αφαίρεση των αποσβέσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., προέκυψαν καθαρά κέρδη της χρήσης,

Επειδή για την εύρεση της **πραγματικής μισθωτικής αξίας** του εν λόγω ακινήτου, αφού ληφθεί υπόψη ότι το κρινόμενο ακίνητο:

α) ήταν μισθωμένο (ως το από 01/12/1999 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης που κατατέθηκε στη ΔΟΥ Κηφισιάς και έλαβε αριθ. πρωτ./28-12-99, καθώς και το από 10/12/2001 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, το οποίο κατατέθηκε στην ίδια ΔΟΥ και έλαβε αριθμό πρωτ./10-12-2001),

β) χρησιμοποιείτο ως κατοικία του μισθωτή και

γ) βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (στην Εκάλη Αττικής)

πρέπει να γίνει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994, και όχι των διατάξεων της παρ. 3 του ίδιου άρθρου,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22 § 1 του ν. 2238/1994**, ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών λαμβάνεται **το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί**, σε περίπτωση δε που από το συμφωνητικό ή άλλα στοιχεία προκύπτει ότι το μίσθωμα 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, με τον περιορισμό ότι η μισθωτική αξία δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 3,5% της αξίας του ακινήτου,

Επειδή η φορολογική Αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τη μισθωτική αξία της οικοδομής αναφέρεται δύο συγκριτικά στοιχεία **τρεχουσών δημοσιευμένων αγγελιών** ήτοι:

1^ο συγκριτικό: Μονοκατοικία κατασκευής 1990, έκτασης 550 τ.μ, μηνιαίο μίσθωμα 2.500€ και
2^ο συγκριτικό: Μονοκατοικία κατασκευής 1983, έκτασης 750 τ.μ, μηνιαίο μίσθωμα 6.000€,

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 ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίικας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος 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' αριθμ. **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 σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, τα ανωτέρω στοιχεία των **τρεχουσών δημοσιευμένων αγγελιών** στην ίδια με το ακίνητο περιοχή, προκειμένου να αποτελούν συγκριτικά στοιχεία, έπρεπε να έχουν τα χαρακτηριστικά αυτών.

Αντίθετα τα στοιχεία αυτά δεν έχουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των συγκριτικών στοιχείων, δεδομένου ότι:

- α)** Αναφέρονται σε ποσά μισθωμάτων που δεν είναι οριστικά και αποτελούν πρόθεση μισθώσεως,
 - β)** δεν προσδιορίζεται η θέση τους (απόσταση από το προς εκτίμηση ακίνητο, πρόσοψη με θέα το λεκανοπέδιο, πλήθος ορόφων της μονοκατοικίας κλπ),
 - γ)** δεν προσδιορίζονται οι εγκαταστάσεις τους (π.χ αν έχουν πισίνα, κήπο κλπ) και ο τρόπος κατασκευής τους (πολυτελείς κατοικίες ή όχι),
 - δ)** δεν προσδιορίζεται η κατάσταση στην οποία βρίσκονται (συντηρημένα ή μη),
 - ε)** δεν προσδιορίζεται η έκταση του οικοπέδου στα οποία έχουν ανεγερθεί κλπ,
- και επομένως δεν αποτελούν συγκριτικά στοιχεία, καθόσον με τα δεδομένα που αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου (ήτοι: μονοκατοικία, έκταση, έτος κατασκευής, ζητούμενο μίσθωμα από τον εκμισθωτή) είναι αδύνατη η σύγκριση αυτών με το επίμαχο ακίνητο.

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», εφόσον δε η φορολογική Αρχή αμφισβήτησε το δηλούμενο από

την προσφεύγουσα 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 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 παρομοίων οικοδομών, πρέπει να γίνει **δεκτός** ο εδώ ισχυρισμός της προσφεύγουσας και ως **μισθωτική αξία** να ληφθεί το ελάχιστο αναφερόμενο μίσθωμα που προβλέπεται από τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 (3,5% επί της αντικειμενικής αξίας, όπως προσδιορίστηκε με την παρούσα), ήτοι στο ποσό των **40.773,40€** (1.164.954,27€ x 3,5%), η οποία είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώθηκε (13.382,28€) σε ποσοστό άνω του 15%, όπως ορίζεται στο τρίτο εδάφιο της εν λόγω διάταξης.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από .../01/2016 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής (κυπριακής) επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2004** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, ως κατωτέρω:

1. Υπολογισμός Αντικειμενικής – Μισθωτικής αξίας με βάση την παρούσα:

Μετά από τα παραπάνω η αντικειμενική αξία του ακινήτου επί της οδού στην Εκάλη Αττικής, για το οικ. έτος **2004**, διαμορφώνεται στο ποσό των **1.164.954,27€** και υπολογίζεται ως εξής:

Χρόνος Φορολογίας: Διαχ/κή περίοδος 01.01.2003 - 31.12.2003					
Έντυπο υπολογισμού / Θέση / Χρήση / Έκταση	Έντυπο 1: Κατοικία ΥΠ ορόφου: 131,85 τ.μ (χρήση ως κατοικία)	Έντυπο 1: Κατοικία ΙΣ ορόφου: 154,04 τ.μ (χρήση ως κατοικία)	Έντυπο 1: Κατοικία 1ου ορόφου: 146,28 τ.μ	Έντυπο 1: Κατοικία 2ου ορόφου: 40 τ.μ (σοφίτα)	Έντυπο 5: Parking ΥΠ ορόφου: 62,40 τ.μ
Τιμή ζώνης	2.905,00	2.905,00	2.905,00	2.905,00	2.905,00
Συντ/της Πρόσοψης	1,00	1,00	1,00	1,00	
Συντ/της Ορόφου	0,60	0,90	1,00	1,05	0,20
Επιφάνεια	131,85	154,04	146,28	40,00	62,40
Συντ/της Επιφανείας	1,20	1,20	1,20	1,20	
Συντ/της Παλαιότητας	0,80	0,80	0,80	0,80	0,90
Συντ/της Αποπεράτωσης	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ/της τρόπου κατασκευής	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Αντικειμενική Αξία	220.621,97 €	386.628,08 €	407.945,66 €	117.129,60 €	32.628,96 €

και η **μισθωτική αξία** του ίδιου ως άνω ακινήτου, για το οικ. έτος **2004**, στο ποσό των **40.773,40€** (ήτοι: 1.164.954,27€ x 3,5%)

2. Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα Απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη για το οικ. έτος **2004** με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2004	Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας	Διαφορά
Ακαθάριστο εισόδημα Ακινήτου Εκάλη	12.824,68 €	58.247,71 €	40.773,40 €	27.948,72 €
Ακαθάριστο εισόδημα Ακινήτου Κηφισιά	3.080,00 €	15.546,69 €	15.546,69 €	12.466,69 €
Σύνολο Ακαθάριστου Εισοδήματος από ακίνητα	15.904,68 €	73.794,40 €	56.320,09 €	40.415,41 €
Μείον: Δαπάνες ακινήτων				
Αποσβέσεις	1.590,47 €	7.379,44 €	5.632,01 €	4.041,54 €
Ασφάλεια Ακινήτων	1.076,79 €	1.076,79 €	1.076,79 €	0,00 €
Καθαρό Εισόδημα από Ακίνητα	13.237,42 €	65.338,17 €	49.611,29 €	36.373,87 €

3. Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2004	Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας	Οριστική φορολ. Υποχρέωση
Καθαρό Εισόδημα από Ακίνητα	13.237,42 €	65.338,17 €	49.611,29 €	36.373,87 €
Συντελεστής φορολογίας	35,0%	35,0%	35,0%	35,0%
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	4.633,10 €	22.868,36 €	17.363,95 €	12.730,85 €
Πλέον: Συμπλ/κός φόρος εισοδ. από ακίνητα	477,14 €	2.213,83 €	1.689,60 €	1.212,46 €
Πλέον: Χαρ/μο και εισφ. ΟΓΑ εισοδ/των ακινήτων	572,57 €	2.656,60 €	2.027,52 €	1.454,95 €
Σύνολο	5.682,81 €	27.738,79 €	21.081,07 €	15.398,26 €
Πλέον: Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		120%	120%	120%
		26.467,18 €	18.477,91 €	18.477,91 €
Σύνολα	5.682,81 €	54.205,97 €	39.558,98 €	33.876,17 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α

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 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).