



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα:11-4-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1369

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :210 9569803

ΦΑΞ :210 9531321

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 16/12/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:....., και της ΑΦΜ:..... κατοίκων οδός κατά των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που αφορούν τα οικονομικά έτη 2000-2011, των υπ. αριθμ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς (άρθρο 18 Ν. 3758/2009) που αφορούν τα έτη 2008 και 2009, των υπ. αριθμ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων που αφορούν τα έτη 2010 και 2011, των υπ. αριθμ. καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας που αφορούν τα έτη 1997-2007, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος τους κύριοι φόροι, πρόσθετοι φόροι και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά όπως αυτά προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα.

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2000	22.606,51	27.127,81	49.734,31
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2001	21.067,40	25.280,87	46.348,27
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2002	12.487,14	14.984,57	27.471,71
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2003	17.775,10	21.330,11	39.105,21
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2004	8.116,56	9.739,87	17.856,43
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2005	6.815,89	8.179,07	14.994,96
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2006	2.874,41	3.449,29	6.323,70
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2007	10.862,73	13.035,27	23.898,00
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2008	10.574,19	12.689,03	23.263,22
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2009	15.955,34	19.146,41	35.101,75
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2010	14.302,48	15.593,56	29.896,04
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2011	40.956,04	32.764,83	73.720,87
		ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2007	5.000,00	6.000,00	11.000,00
		ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2010	368,11	375,46	743,57
		ΕΤΑΚ	01/01-31/12/2008	174,42	209,30	383,72
		ΕΤΑΚ	01/01-31/12/2009	1.569,93	1.325,34	3.069,22
		ΦΑΠ	01/01-31/12/2010	3.488,74	2.302,56	5.791,30
		ΦΑΠ	01/01-31/12/2011	3.488,74	1.814,14	5.302,88
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1997	188,46	226,15	414,61
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1998	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1999	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2000	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2001	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2002	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2003	162,36	194,83	357,19

		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2004	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2005	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2006	191,59	229,91	421,50
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2007	191,59	229,91	421,50
ΣΥΝΟΛΑ				200.354,25	217.592,10	418.120,29

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικίες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ:....., και της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του διενεργήθηκε πλήρης έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2001 έως 2012, καθώς και έλεγχος Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ. και Φ.Α.Π. .

Επί της ως άνω εμπρόθεσμης ενδικοφανούς προσφυγής και έπειτα από την μελέτη των προβαλλόμενων σε αυτή λόγων, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνο αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής.
2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως λόγω της καθυστερημένης εκδόσεως των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων και συνεπεία αυτής μη υπαγωγή σε ρύθμιση (100 δόσεις) Ν. 4321/2015.
3. Παραγραφή των χρήσεων 2000 – 2006.
4. Ελλιπής αιτιολογία του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.
5. Εσφαλμένος και αυθαίρετος υπολογισμός τεκμαρτών μισθωμάτων για πλήθος φερομένων ως ταυτοχρόνως ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων πολλών εκατοντάδων τετραγωνικών μέτρων.
6. Παράνομη επιβολή τεκμαρτού μισθώματος λόγω ιδιοκατοικήσεως.
7. Αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου λόγω μη αποτυπώσεως του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας.
8. Παράνομη επιβολή τεκμαρτών μισθωμάτων λόγω ιδιοχρησιμοποίησεως, άρθρου 22§1,3 του Ν. 2238.1994 (Κ.Φ.Ε.).

9. Εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας αξίας κατά την επιβολή τεκμαρτού μισθώματος λόγω ιδιοχρησιμοποίησεως.
10. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός ακινήτων ως δήθεν «μη κενών» λόγω της υπάρξεως κοινής παροχής ηλεκτρικής ενέργειας.
11. Εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών στους φόρους κατοχής επί της ακίνητης περιουσίας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 ν.4174/2013 «η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την πάγια αρχή του Δημοσίου Δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι παρήλθε η χρονική αρμοδιότητα της Φορολογικής Αρχής να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις είναι αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή δεν προκύπτει υποχρέωση της ελεγκτικής αρχής από διάταξη νόμου για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων έως την ημερομηνία ισχύς ευεργετικών νομοθετημάτων, στην προκειμένη περίπτωση του Ν. 4321/2015, παρά μόνον η έκδοση τους έως την ημερομηνία παραγραφής του ελεγχόμενου έτους (άρθρο 36 Ν. 4174/2013), επομένως ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοικήσεως λόγω της, συνεπεία καθυστερημένης εκδόσεως των υπό κρίση καταλογιστικών πράξεων, μη υπαγωγής της υπόθεσης σε ρύθμιση (100 δόσεις) βάσει του Ν. 4321/2015, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α'194) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.»

Επειδή, σύμφωνα στην διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09 (ΦΕΚ Α' 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι,

μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 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, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 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»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α΄ 249) ορίζεται ότι «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α΄ 235) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ...β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α΄ 270) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

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

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι έχουν παραγραφή οι χρήσεις 2000 - 2006 είναι αβάσιμος, μη νόμιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη

δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδες 92 έως 98), η οποία κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο, καθώς και στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων αναγράφεται για κάθε ακίνητο ο τρόπος υπολογισμού του τεκμαρτού μισθώματος που αντιστοιχεί σε αυτό.

Επί του υπολογισμού ως τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιοχρησιμοποίησης ποσοστού 5% επί της αντικειμενικής αξίας (άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/1994), που απεδέχθη ο έλεγχος έλαβε υπό όψιν του ως συγκριτικό στοιχείο το μηνιαίο μίσθωμα του λειτουργούντος εντός του ιδίου κτιρίου (.....), όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες 99 και 100). Συγκεκριμένα κατά το έτος 2003 στο ισόγειο του ακινήτου αυτού λειτουργούσε, η οποία για μηνιαίο μίσθωμα κατέβαλε μηνιαίως το ποσό των 5.401,77 ευρώ, για συνολική επιφάνεια Δηλαδή το μηνιαίο μίσθωμα ανέρχεται, ανά τετραγωνικό μέτρο, σε 9,91 ευρώ.

Η αντικειμενική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου ανήρχετο 393.301,29 ευρώ και η τεκμαρτή μισθωτική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου ανέρχεται 2,99 ευρώ ανά τ.μ. ($393301,29 \times 5\% = 19665,06 : 12 = 1638,00 : 547 = 2,99$).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το τεκμαρτό μίσθωμα που υπολογίστηκε από τον έλεγχο, υπολείπεται κατά πολύ από το πραγματικό μίσθωμα το οποίο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982.

Κατόπιν αυτού ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι είναι ελλιπής η αιτιολογία του σημειώματος διαπιστώσεων και ότι η Φορολογική αρχή υιοθέτησε αβίαστα την εφαρμογή συντελεστή 5% επί της αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων είναι αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι 5. Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων.... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με τη δήλωση, καθώς και ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

Περαιτέρω με την από 19-2-2001 ΠΟΛ 1040 του Υπ. Οικ. ορίστηκε στην παρ. ε του άρθρου 4 ότι: «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δηλώνει στο έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητο του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο, φωτοαντίγραφα των λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π-χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κτλ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για το υπόψη χρονικό διάστημα.» Με τις 1021302/390/Α0012/ ΠΟΛ. 1084/5.3.2002, 1012349/291/Α0012/ ΠΟΛ. 1022/11.2.2003, 1019176/438/Α0012/ ΠΟΛ. 1021/2.3.2004, 1017112/307/Α0012/ ΠΟΛ. 1026/18.2.2005, 1026893/521/Α0012/ ΠΟΛ. 1045/3.3.2006 (ΦΕΚ 346 Β'), 1022251/421/Α0012/

ΠΟΛ. 1044/2.3.2007 (ΦΕΚ 380 Β'), 1022981/360/A0012/ ΠΟΛ. 1040/25.2.2008 (ΦΕΚ 364 Β'), 1033199/549/A0012/ ΠΟΛ. 1041/24.3.2009 (ΦΕΚ 651 Β') και Δ12Α/677/ΕΞ 2010/ ΠΟΛ. 1040/13.4.2010, Αρ. Φύλλου 689 /29Απριλίου 2011 Αριθμ. ΠΟΛ.: 1080 και ΠΟΛ 1121/15-5-2012 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών διατηρήθηκε η υποχρέωση αυτή για όλα τα κρινόμενα έτη.

Επειδή η Φορολογική Αρχή για τα ακίνητα επί της οδού που δηλώθηκαν ως κενά, και για τα οποία υπολόγισε τεκμαρτό εισόδημα, απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο προς την ΔΕΗ, ζητώντας τη συνολική ετήσια κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος, που είχαν τα ακίνητα αυτά.

Η ΔΕΗ απάντησε στο ανωτέρω έγγραφο με το αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της, γνωστοποιώντας τα στοιχεία που ζητούσε η φορολογική αρχή για το ακίνητο επί της οδού

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη την απάντηση των προσφευγόντων στο σημείωμα διαπιστώσεων, και τα στοιχεία που απέστειλε η ΔΕΗ, σχετικά με τις καταναλώσεις ηλεκτρικού ρεύματος, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδες 110 έως 139) προέβει, σε χαρακτηρισμό των ακινήτων αυτών ως ιδιοχρησιμοποιούμενων

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων όταν ένα ακίνητο είναι «κενό» για το οποίο δεν δηλώνεται μίσθωμα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος ο οποίος έχει υποχρέωση να διατηρεί και να προσκομίζει τα δικαιολογητικά βάσει των οποίων δήλωσε το γεγονός αυτό και δεν συμπεριέλαβε εισόδημα για το συγκεκριμένο ακίνητο. Επιπροσθέτως η φορολογική αρχή κομίζει όλα τα αποδεικτικά στοιχεία νομιμοποιητικής βάσης του καταλογισμού, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν ήταν επιτηδευματίας λόγω συνταξιοδότησης και ήταν αδύνατον να ιδιοχρησιμοποιεί τα ακίνητα που χαρακτηρίστηκαν ως μη κενά, πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και μη νόμιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 2238/1994

«1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

- όπως ίσχυε με το Ν. 2459/1997 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1-1-1997 και μετά, έως και 31-12-2002.

"α) Το ετήσιο τεκμαρτό ή καταβαλλόμενο μίσθωμα για δευτερεύουσα κατοικία, γενικώς, εφόσον η επιφάνειά της υπερβαίνει τα εκατό (100) τετραγωνικά μέτρα, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2). Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγος του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή κυριότητα τους περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των εκατό (100) τετραγωνικών μέτρων, τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του πραγματικού ή του τεκμαρτού μισθώματος τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες κατοικίες τους. Κατ'εξάιρεση, δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατό (100) τετραγωνικά μέτρα, που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες

(5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στο φορολογούμενο ή τη σύζυγο του από κληρονομία, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές, οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι."

- όπως ίσχυε με το Ν. 3091/2002 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1-1-2003 και μετά, έως 31-12-2009.

"α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2). Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθωμάτος τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στον φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομία, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι."

- όπως ίσχυε με το Ν. 3842/2010 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1-1-2010.

«α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.»

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό

(70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

Τα δύο πρώτα εδάφια της περ.α΄ αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 28 παρ.1 Ν.3986/2011, ΦΕΚ Α 152/1.7.2011 και εφαρμόζονται από 1.1.2011 και μετά.

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσοτέρων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α΄.

γ)«γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζεται ως εξής: αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά, γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.»

Επειδή από την φορολογική αρχή υπολογίστηκε ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα σε περιπτώσεις ιδιοκατοικήσεως όπως περιγράφονται στις σελίδες 100 έως 104 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεχόμαστε τις απόψεις της φορολογικής αρχής όπως περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η επιβολή τεκμαρτού μισθώματος λόγω ιδιοκατοικήσεως είναι παράνομη, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή από την φορολογική αρχή υπολογίστηκε ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές λόγω ιδιόχρησης όπως περιγράφονται στις σελίδες 139 έως 153 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, γίνονται δεκτές οι απόψεις της φορολογικής αρχής όπως περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση.

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες δεν αμφισβήτησαν το υπολογισθέν ποσό της φορολογητέας αξίας ούτε επικαλούνται συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε αποκλειστικά και μόνο από τις (κατά τον ανυπόστατο ισχυρισμό τους) πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω της μη αποτύπωσης του τρόπου υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων στην έκθεση ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ο προσδιορισμός εισοδήματος από οικοδομές είναι αόριστη η έκθεση ελέγχου λόγω μη αποτύπωσης του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν. 2238/94 «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» προβλέπεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα

αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι 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 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) 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 τρίαμισι 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.

.....

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή 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 τρίαμισι 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 παρ. 1.».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 942/1974 ως συγκριτικό στοιχείο μπορεί να ληφθεί και «το μίσθωμα της αυτής οικοδομής κατά το αμέσως επόμενο και το αμέσως προηγούμενον του υπολόγου οικονομικό έτος».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε με συγκριτικά στοιχεία από το ίδιο το ακίνητο κατά το χρόνο που αυτό ήταν μισθωμένο ότι ο κατ' έλεγχο υπολογισμός του ακαθαρίστου εισοδήματος με συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής είναι προσήκων σε σχέση με την μισθωτική αξία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελίς 99 και 100 και έχει προαναφερθεί παραπάνω κατά συνέπεια το ακαθάριστο εισόδημα για το διάστημα αυτό **ορθώς υπολογίστηκε σε ποσοστό 5% που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 του ν.2238/94.**

Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε τεκμαρτά μισθώματα σε ιδιοκτησίες που ιδιοχρησιμοποιούνται, δεχόμαστε τις απόψεις της φορολογικής αρχής όπως περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος στις σελίδες 110 έως 125.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η επιβολή τεκμαρτών μισθωμάτων, λόγω ιδιοχρησιμοποίησεως είναι παράνομος καθώς και ότι είναι εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας αξίας κατά την επιβολή τεκμαρτού μισθώματος, λόγω ιδιοχρησιμοποίησεως πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή ισχύουν οι αναφερόμενες ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 5 και 6 του ν.2238/1994 και τις από 19-2-2001 ΠΟΛ 1140 όταν ο φορολογούμενος δηλώνει στο έντυπο Ε2 κάποιο ακίνητο του ως κενό για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των έξι (6) μηνών μέσα στην κρινόμενη περίοδο δεχόμαστε τις απόψεις της φορολογικής αρχής όπως περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος στις σελίδες 110 έως 125.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι είναι εσφαλμένος χαρακτηρισμός ακινήτων ως δήθεν «μη κενών» λόγω υπάρξεως κοινής παροχής ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. και αναπόδεικτος.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ. και Φ.Α.Π..

Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε την αξία των ακινήτων που ήταν στην κατοχή των προσφευγόντων κατά τα ελεγχόμενα έτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 λόγω του ότι ήταν εντός αντικειμενικού προσδιορισμού. Η διαφοροποίηση που διαπιστώθηκε από την φορολογική αρχή ως προς τις αξίες των ακινήτων στις υποβαλλόμενες δηλώσεις των ανωτέρω φορολογιών αφορά ισόγειο κατάστημα επί της οδούτο οποίο από τον προσφεύγοντα για τις ανάγκες της φορολογίας Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ. και Φ.Α.Π για τις ελεγχόμενες χρήσεις δηλώθηκε να έχει επιφάνεια κύριων χώρων 535 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 200 τ.μ. (πατάρι).

Επειδή με την υπ' αριθμό τροποποίηση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του ανωτέρω ακίνητου μεταβλήθηκε η επιφάνεια του βοηθητικού χώρου (πατάρι) του ισογείου χώρου σε 334 τ.μ. αντί των 200 τ.μ. Ειδικότερα στην σελίδα 5 και 6 της ως άνω τροποποίησης αναφέρεται ότι «σήμερα ο εμφανισθείς, προβαίνει μονομερώς στην τροποποίηση της με αριθμό σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας που αφορά την αίθουσα δύο (2) του ισογείου ορόφου , στην οποία εκ παραδρομής δεν συμπεριελήφθη το τμήμα του παταριού , το οποίο ανέκαθεν επικοινωνούσε με εσωτερική κλίμακα με την άνω οριζόντια ιδιοκτησία».

- Στη δε σελίδα επτά (7) της ανωτέρω τροποποίησης αναγράφεται ότι « το ισόγειο τμήμα της ιδιοκτησίας αυτής , έχει επιφάνεια 535 ,00 τ.μ. και το τμήμα του παταριού έχει επιφάνεια 334 , 00 τ.μ. ».

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα , προκύπτει με κάθε σαφήνεια ότι η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων 335 τ.μ. προϋπήρχε της τροποποίησης της συστάσεως της οριζόντιας ιδιοκτησίας, του έτους 2008 και εσφαλμένα είχε δηλωθεί από τους φορολογούμενους, ως έχων επιφάνεια 200 τ.μ. , κατά τα παρελθόντα έτη.

Επειδή για την ανωτέρω απόκλιση της επιφανείας των βοηθητικών χώρων, ορθά και νόμιμα καταλογίσθηκαν οι αναλογούντες φόροι των φορολογιών Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ. και Φ.Α.Π.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός διαφορών στους φόρους κατοχής επί της ακίνητης περιουσίας όπως έχει εκτεθεί στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως μη νόμιμος.

Επειδή οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26-10-2015 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Μ.Α.Π., Ε.Τ.Α.Κ. και Φ.Α.Π. του επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικών πράξεων των ανωτέρω φορολογιών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ:....., και της ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση :

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2000	22.606,51	27.127,81	49.734,31
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2001	21.067,40	25.280,87	46.348,27
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2002	12.487,14	14.984,57	27.471,71
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2003	17.775,10	21.330,11	39.105,21
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2004	8.116,56	9.739,87	17.856,43
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2005	6.815,89	8.179,07	14.994,96

		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2006	2.874,41	3.449,29	6.323,70
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2007	10.862,73	13.035,27	23.898,00
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2008	10.574,19	12.689,03	23.263,22
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2009	15.955,34	19.146,41	35.101,75
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2010	14.302,48	15.593,56	29.896,04
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2011	40.956,04	32.764,83	73.720,87
		ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2007	5.000,00	6.000,00	11.000,00
		ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	01/01-31/12/2010	368,11	375,46	743,57
		ΕΤΑΚ	01/01-31/12/2008	174,42	209,30	383,72
		ΕΤΑΚ	01/01-31/12/2009	1.569,93	1.325,34	3.069,22
		ΦΑΠ	01/01-31/12/2010	3.488,74	2.302,56	5.791,30
		ΦΑΠ	01/01-31/12/2011	3.488,74	1.814,14	5.302,88
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1997	188,46	226,15	414,61
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1998	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/1999	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2000	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2001	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2002	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2003	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2004	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2005	162,36	194,83	357,19
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2006	191,59	229,91	421,50
		ΦΜΑΠ	01/01-31/12/2007	191,59	229,91	421,50
ΣΥΝΟΛΑ				200.354,25	217.592,10	418.120,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).