



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

14/12 /2015

Αριθμός απόφασης:

4730

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ που εδρεύει με υποκατάστημα στην Ελλάδα που εδρεύει κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου:

- α) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2007 (01/01-31/12/2006)
- β) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2008 (01/01-31/12/2007)
- γ) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2009 (01/01-31/12/2008)
- δ) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2010 (01/01-31/12/2009)
- ε) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2011 (01/01-31/12/2010) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ακόλουθες πράξεις του Προϊσταμένου

- α) την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2007 (01/01-31/12/2006)
- β) την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2008 (01/01-31/12/2007)

γ) την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2009 (01/01-31/12/2008)

δ) την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2010 (01/01-31/12/2009)

ε) την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικ. Έτους 2011 (01/01-31/12/2010), καθώς και την από 2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 2015 εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει με υποκατάστημα στην Ελλάδα που εδρεύει, 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:

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν μετά από τακτικό έλεγχο που διενήργησε το, λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση ακινήτου, λόγω δυσαναλογίας του δηλωθέντος μισθώματος ακινήτου, σε σχέση με τη μισθωτική του αξία και λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου.

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

Ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε για όλα τα οικονομικά έτη τεκμαρτό μίσθωμα σε ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και δεν δέχθηκε, χωρίς να αιτιολογεί επαρκώς την κρίση του ως όφειλε:

α) για τα μεν οικονομικά έτη 2008 και 2009, τα δηλωθέντα μισθώματα, τα οποία ήταν και τα πραγματικά ποσά που εισέπραξα, εκτιμώντας εσφαλμένα τα στοιχεία εκείνα που προσδιορίζουν την πραγματική μισθωτική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου και αγνοώντας την εν γένει φθίνουσα πορεία των μισθωμάτων λόγω της οικονομικής κρίσης, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη την αντικειμενική αξία του ακινήτου, η οποία είναι δυσανάλογα μεγάλη σε σχέση με την εμπορική αξία αυτού, λόγω της μεγάλης ύφεσης στην αγορά των ακινήτων,

β) για το οικονομικό έτος 2007, ότι βάσει του με αριθμό/2005 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου, που καταρτίσθηκε την 2005 ενώπιον του συμβολαιογράφου, το εν λόγω ακίνητο παρέμεινε στη χρήση της πωλήτριας εταιρείας, η οποία το ιδιοχρησιμοποιούσε μέχρι την ..-12-2006, που εξοφλήθηκε η τελευταία δόση του πιστωθέντος τιμήματος και ως εκ τούτου δεν μου απέφερε κανένα εισόδημα κατά την εν λόγω χρήση και

γ) για τα δε οικονομικά έτη 2010 και 2011, ότι το μίσθιο ακίνητο **ήταν κενό και ελεύθερο** και σε καμία περίπτωση δεν ιδιοχρησιμοποιείτο από εμένα, αφού πέραν της κατάληψης που έγινε από τους αλλοδαπούς οικονομικούς μετανάστες, που είχε σαν αποτέλεσμα την αποψίλωση και εν τέλει την ολοσχερή καταστροφή του, καμία δραστηριότητα ή εγκατάσταση δεν έχω στην Ελλάδα, ώστε να κάνω χρήση του εν λόγω ακινήτου για τις τυχόν ανάγκες λειτουργίας της επιχείρησής μου, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος της διακοπής της ηλεκτροδότησης και της υδροδότησής του, μετά την αποχώρηση της μέχρι τότε μισθώτριας εταιρείας «.....» στο τέλος του έτους 2009.

Επειδή η προσφεύγουσα είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δια μετοχών, που εδρεύει στη Κύπρου.

Στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στη Δ.Ο.Υ. υπέβαλε την με αριθμό 2005 Δήλωση Έναρξης Εργασιών με τα εξής στοιχεία:

- Ημερομηνία έναρξης: 2005

- Κύρια δραστηριότητα: Αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων.

- Λοιπές δραστηριότητες: Εκμίσθωση και διαχείριση ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων.

- Μορφή μη φυσικού προσώπου: Αλλοδαπή Εταιρεία Ιδιοκτήτρια Ακινήτου στην Ελλάδα.

- Κατηγορία βιβλίων: Γ', μη υπαγόμενη σε Φ.Π.Α.

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμό/30.12.2005 συμβόλαιο της Συμβολαιογραφικής Εταιρείας με την επωνυμία, αγόρασε από την εδρεύουσα Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία ".....", και το διακριτικό τίτλο (Α.Φ.Μ..... Δ.Ο.Υ.), ένα (1) ακίνητο , ήτοι ένα (1) πολυώροφο κτίριο επί της οδού, αποτελούμενο από υπόγειο, ισόγειο, υπερυψωμένο ισόγειο, πρώτο (Α), δεύτερο (Β), τρίτο (Γ), τέταρτο (Δ) και πέμπτο (Ε) ορόφο και δώμα, και έχει κτιστεί σε οικόπεδο, εκτάσεως μέτρων τετραγωνικών τετρακοσίων ογδόντα και 60/οο (480,60),

Επειδή στο ως άνω συμβόλαιο αναφέρονται και τα ακόλουθα:

«Ήδη με το παρόν, η αφ' ενός συμβαλλόμενη και εκπροσωπούμενη Ανώνυμη Εταιρεία, με την επωνυμία ".....", και το διακριτικό τίτλο, , πωλεί σήμερα με το παρόν, παραχωρεί, μεταβιβάζει και παραδίδει, προς την αφετέρου συμβαλλομένη και εκπροσωπούμενη Κυπριακή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης δια μετοχών, με την επωνυμία "....."), που θα καλείται παρακάτω για συντομία "η αγοράστρια" ή "αγοράστρια εταιρεία " και κατά πλήρη, άμεση, αποκλειστική και αδιαφιλονίκητη αυτής κυριότητα, νομή και κατοχή της, και αντί του μεταξύ τους συμφωνηθέντος ολικού, ευλόγου, δικαίου και αληθινού, άλλως αγοραίου και σε πλήρη αναλογία παροχής και αντιπαροχής ευρισκομένου τιμήματος των ευρώ ενός εκατομμυρίου πενήντα έξη χιλιάδων πεντακοσίων (1.056.500) και από τα οποία σε σύνολοι ευρώ ένα εκατομμύριο πενήντα έξη χιλιάδες πεντακόσια (1.056.500), ευρώ μεν τριακόσιες ενενήντα έξη χιλιάδες πεντακόσια (396,500) έλαβεν η εκπροσωπούμενη πωλήτρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της από την εκπροσωπούμενη αγοράστρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της, σε μετρητά, που μετρήθηκαν στην εκπροσωπούμενη πωλήτρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της από την-εκπροσωπούμενη αγοράστρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της, σήμερα ενώπιον εμού και των παρισταμένων Δικηγόρων, τα δε λοιπά, προς συμπλήρωση του όλου άνω τιμήματος, ευρώ εξακόσιες εξήντα χιλιάδες (660.000) δέχεται η εκπροσωπούμενη πωλήτρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της να λάβει και υπόσχεται και αναλαμβάνει την υποχρέωση η εκπροσωπούμενη αγοράστρια εταιρεία δια του εκπροσώπου της να καταβάλει σ' αυτήν, από τώ, δια δώδεκα (12) μηνιαίων τόκων και ισοπόσων δόσεων, από ευρώ πενήντα πέντε χιλιάδες (55.000) εκάστης, πληρωτέων της πρώτης (1ης) στις είκοσι (20) του μήνα Ιανουαρίου του έτους δύο χιλιάδες έξη (2006) , των δε λοιπών ένδεκα (11) την αντίστοιχη ημέρα εκάστου των εν συνεχεία και κατά σειρά μηνών, της τελευταίας καταβληθησομένης στις είκοσι (20) του μήνα Δεκεμβρίου του έτους δύο χιλιάδες έξη (2006) , της πληρωμής αποδεικνυομένης δια καταθέσεως εις τον υπ 'αριθμόν λογαριασμό όψεως της πωλήτριας εταιρείας εις την Τράπεζα ή με έγγραφη απόδειξη της πωλήτριας εταιρείας ή με τη σύνταξη συμβολαιογραφικής εξοφλητικής πράξεως καταβολής του όλου άνω υπολοίπου τιμήματος των ευρώ εξακοσίων εξήντα χιλιάδων (660.000) και υπό τους όρους, ότι δια του παρόντος δεν πωλείται ο διακριτικός τίτλος ή ως εμπορικό σήμα "....." του ξενοδοχείου και αφετέρου ότι μέχρι της ολοσχερούς εξοφλήσεως του τιμήματος, η εκμετάλλευση του ξενοδοχείου θα ανήκει στην ιδιοκτήτρια αυτού εκπροσωπούμενη πωλήτρια Ανώνυμη Εταιρεία, εκτός εάν η πλήρης εξόφληση του τιμήματος πραγματοποιηθεί προ της εικοστής (20ής) Δεκεμβρίου του έτους δύο χιλιάδες έξη (2006), οπότε η εκμετάλλευση αυτού (ξενοδοχείου), θα περιέρχεται στην εκπροσωπούμενη αγοράστρια εταιρεία, εν πάση όμως περιπτώσει όχι προ της πρώτης (1ης) του μήνα Ιουνίου του έτους δύο χιλιάδες έξη (2006).

Επειδή κατά τη διάταξη του άρθρου 513 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.»

Επειδή κατά τη διάταξη του άρθρου 1033 του Αστικού Κώδικα: «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«**1.** Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση.»

Το παραπάνω εδάφιο αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν.3842/2010 και ισχύει από 1.1.2010 και μετά. Το εδάφιο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«**1.** Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσανάλογως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό **(15%)** τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό **(3,5%)** της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό **(3,5%)** της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α').

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

2. Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό **(3,5%)** της αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) **Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής**, στην οποία προστίθεται και ποσοστό είκοσι τοις εκατό **(20%)** της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή - κατοικία.

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

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

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τ.μ.	Συντελεστής
-----	-----
μέχρι 440 ευρώ (150.000)	1,10
Από 440 έως 734 ευρώ (150.001 έως 250.000)	1,20

Από 734 έως 1.174 ευρώ (250.001 έως 400.000) 1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ (400.001) 1,40

δ) **Του συντελεστή παλαιότητας.** Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε κάθε μία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, τον 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 σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτό 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 από τις διατάξεις της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.»

Η περίπτωση α' αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 ν.3842/2010 και ισχύει από 1/1/2010. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.»

Η περίπτωση α' αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 ν.3522/2006 και ισχύει από 1/1/2007. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«α) Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος.»

Επειδή για το οικ. έτος 2007 η προσφεύγουσα δεν δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ούτε καθαρά κέρδη από το ως άνω αποκτηθέν ακίνητο και το προσδιόρισε το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα σε ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής του αξίας ως ακολούθως:

Οικ. έτος 2008

Αντικειμενική αξία ακινήτου:

1.332.627,72

Μισθωτική αξία:

1.332.627,72€ * 5% = 66.631,39

Μείον αποσβέσεις 10%(άρθρο 23 παρ.1^α του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε) **6.663,14**

Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου **66.631,39 - (66.631,39 * 10%) = 59.968,25**

Κατόπιν των ανωτέρω προέκυψαν οι εξής διαφορές:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	0,00	66.631,39	66.631,39
Καθαρά Κέρδη	0,00	59.968,25	59.968,25

Επειδή η προσφεύγουσα στις 30-12-2005 απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή του ακινήτου που μεταβιβάσθηκε με το υπ' αριθμό2005 συμβόλαιο και με τη συγκατάθεσή της παρέμεινε το δικαίωμα εκμετάλλευσης χωρίς αντάλλαγμα στην πωλήτρια, μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος αγοράς που συντελέσθηκε στις 20-12-2006, το ακαθάριστο εισόδημα από τη χρήση του ακινήτου με τον τρόπο αυτό (δωρεάν παραχώρηση) προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994.
Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι το ακίνητο δεν απέφερε κανένα εισόδημα κατά το οικ. έτος 2007 είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα από τη δωρεάν παραχώρηση του ακινήτου χωρίς σύγκριση με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, αλλά με την εφαρμογή συντελεστή 5% επί της αντικειμενικής αξίας Και κατόπιν αυτού, τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να προσδιορισθούν με την εφαρμογή συντελεστή 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας, ήτοι:

Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστα έσοδα
1.332.627,72	3,5%	46.641,97

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε τεκμαρτό μίσθωμα σε ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Επειδή για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, η προσφεύγουσα δήλωσε μισθώματα 36.260,04 € και 40.000,00 € αντίστοιχα από την εκμίσθωση του ακινήτου.

Επειδή το θεώρησε ότι το μίσθωμα που δηλώθηκε είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, που είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώθηκε, σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού και προσδιόρισε το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα σε ποσοστό 5% επί της αντικειμενικής του αξίας ως ακολούθως:

Οικ. έτος 2008

Αντικειμενική αξία ακινήτου:

1.036.610,87

Μισθωτική αξία:

1.036.610,87 *5% = 51.830,54

Μείον αποσβέσεις 5%(άρθρο 23 παρ.1^α του Ν.2238/1994 όπως ίσχυε) **2.591,53€**

Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου **51.830,54- (51.830,54*5%)= 49.239,01**

Κατόπιν των ανωτέρω προέκυψαν οι εξής διαφορές:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	36.260,04	51.830,54	15.570,50
Καθαρά Κέρδη	36.260,04	49.239,01	12.978,97

Οικ. έτος 2009

Αντικειμενική αξία ακινήτου:

1.851.956,31

Μισθωτική αξία:

1.851.956,31 *5% = 92.597,81

Μείον αποσβέσεις 5%(άρθρο 23 παρ.1^α του Ν.2238/1994 όπως ίσχυε) **4.629,89**

Φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου **92.597,82- (92.597,82*5%) =87.967,92**

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτουν οι εξής διαφορές:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα Έσοδα	40.000,00	92.597,81	52.597,81
Καθαρά Κέρδη	40.000,00	87.967,92	47.967,92

Επειδή ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι το μίσθωμα είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, κατόπιν συγκρίσεως με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Και κατόπιν αυτού, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίσταται δυσαναλογία του δηλωθέντος μισθώματος, πρέπει αυτό να συγκριθεί με την αντικειμενική αξία της οικοδομής επί 3,5%. Ήτοι:

Οικ. έτος 2008

Αντικ. αξία	Συν/τής	Προκύπτων μίσθωμα	Δηλωθέν μίσθωμα	διαφορά
1.036.610,87	3,5%	36.281,38	36.260,04	21,34

Οικ. έτος 2009

Αντικ. αξία	Συν/τής	Προκύπτων μίσθωμα	Δηλωθέν μίσθωμα	διαφορά
1.851.956,31	3,50%	64.818,47	40.000,00	24.818,47

Ως εκ τούτου γίνεται μερικά δεκτός ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος εκτίμησε εσφαλμένα τα στοιχεία εκείνα που προσδιορίζουν την πραγματική μισθωτική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου.

Επειδή για το οικ. έτος 2010 (01/01-31/12/2009) η προσφεύγουσα δήλωσε το εν λόγω ακίνητο ως κενό, ενώ για τα οικ. έτη 2011 (01/01-31/12/2010), 2012 (01/01-31/12/2011) και 2013 (01/01-31/12/2012) δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή το για τα οικ. έτη 2010 (01/01-31/12/2009) και 2011 (01/01-31/12/2010) προσδιόρισε εισόδημα από ιδιόχρηση για το ακίνητο 92.597,81 € για κάθε οικ. έτος λαμβάνοντας υπόψη ότι από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο της υπόθεσης δεν προκύπτει μεταβολή - διακοπή δραστηριότητας της προσφεύγουσας και άρα το συγκεκριμένο ακίνητο για τα εν λόγω οικονομικά έτη παραμένει ως έδρα τη προσφεύγουσας, καθώς και το γεγονός ότι το ακίνητο ηλεκτροδοτούνταν μέχρι την- 12.2010.

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του την από-12.2010 ημερομηνία διακοπής ρεύματος, θεωρεί ότι το συγκεκριμένο ακίνητο από 01.01.2011 έως 31.12.2012 παύει να ιδιοχρησιμοποιείται.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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.»

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο παρέμεινε κενό και αυτό ηλεκτροδοτούνταν μέχρι την ...-12-2010.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι, για τα οικ. έτη 2009 και 2010 δεν ιδιοχρησιμοποιούνταν το ακίνητο είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως γίνει **μερικώς δεκτή** η υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγή, ήτοι:

1. οικ. έτος 2007

Αποφασίζουμε όπως γίνει μερικά δεκτή η υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου για το Οικ. Έτους 2007 (01/01-31/12/2006) , γενομένου δεκτού του λόγου περί εσφαλμένου προσδιορισμού του τεκμαρτού μισθώματος.

Ακαθάριστα έσοδα - Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

	Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστο εισόδημα	Συν/της απόσβεσης	Φορολογητέο εισόδημα
Βάσει δήλωσης	0,00	-	0,00	-	0,00
Βάσει ελέγχου	1.332.627,72	5%	66.631,39	10%	59.968,25
Βάσει της παρούσας	1.332.627,72	3,5%	46.641,97	10%	41.977,77
Διαφορά	1.332.627,72		46.641,97		41.977,77

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

Διαφορά κύριου φόρου (.....*29%)	12.173,55
Διαφορά συμπληρωματικού φόρου (.....*3%)	1.399,26
Σύνολο φόρου	13.572,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	16.287,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.860,18

2. οικ. έτος 2008

Αποφασίζουμε όπως γίνει μερικά δεκτή η υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου για το Οικ. Έτους 2008 (01/01-31/12/2007), γενομένου μερικώς δεκτού του λόγου περί εσφαλμένης εκτίμησης των στοιχείων που προσδιορίζουν την πραγματική μισθωτική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου.

Ακαθάριστα έσοδα - Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

	Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστο εισόδημα	Συν/της απόσβεσης	Φορολογητέο εισόδημα
Βάσει δήλωσης	0,00	-	36.260,04	-	36.260,04
Βάσει ελέγχου	1.036.610,87	5,00%	51.830,54	5,00%	49.239,02
Βάσει της παρούσας	1.036.610,87	3,50%	36.281,38	5,00%	34.467,31
Διαφορά	0,00		21,34		-1.792,73

Δεν προκύπτει διαφορά φορολογητέου εισοδήματος με βάση την παρούσα και ως εκ τούτου διαφορά φόρου.

3. οικ. έτος 2009

Αποφασίζουμε όπως γίνει μερικά δεκτή η υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου για το Οικ. Έτους 2009 (01/01-31/12/2008), γενομένου μερικώς δεκτού του λόγου περί εσφαλμένης εκτίμησης των στοιχείων που προσδιορίζουν την πραγματική μισθωτική αξία του συγκεκριμένου ακινήτου.

Ακαθάριστα έσοδα - Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

	Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστο εισόδημα	Συν/της απόσβεσης	Φορολογητέο εισόδημα
Βάσει δήλωσης	0,00	-	40.000,00	-	40.000,00
Βάσει ελέγχου	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92
Βάσει της παρούσας	1.851.956,31	3,50%	64.818,47	5,00%	61.577,55
Διαφορά	1.851.956,31		24.818,47		21.577,55

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

Διαφορά κύριου φόρου (.....*25%)	5.394,39
Διαφορά συμπληρωματικού φόρου (.....*3%)	744,55
Διαφορά τελών χαρτοσήμου (.....*3%)	744,55
Διαφορά εισφοράς Ο.Γ.Α. επί τελών χαρτοσήμου (.....*20%)	148,91
Σύνολο	7.032,40
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρ/μου & εισφοράς ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας 120%	8.438,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.471,28

4. οικ. έτος 2010

Αποφασίζουμε την απόρριψη υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγή κατά της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου για το Οικ. Έτους 2010 (01/01-31/12/2009).

Ακαθάριστα έσοδα - Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

	Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστο εισόδημα	Συν/της απόσβεσης	Φορολογητέο εισόδημα
Βάσει δήλωσης	0,00	-	0,00	-	0,00
Βάσει ελέγχου	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92
Βάσει της παρούσας	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92
Διαφορά	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92

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

Διαφορά κύριου φόρου (.....*25%)	21.991,98
Διαφορά συμπληρωματικού φόρου (.....*3%)	2.777,93
Σύνολο	24.769,91
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρ/μου & εισφοράς ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας 120%	29.723,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.493,80

5. οικ. έτος 2011

Αποφασίζουμε την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου για το Οικ. Έτους 2011 (01/01-31/12/2010).

Ακαθάριστα έσοδα - Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

	Αντικ. αξία	Συν/τής	Ακαθάριστο εισόδημα	Συν/της απόσβεσης	Φορολογητέο εισόδημα
Βάσει δήλωσης	0,00	-	0,00	-	0,00
Βάσει ελέγχου	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92
Βάσει της παρούσας	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92
Διαφορά	1.851.956,31	5,00%	92.597,81	5,00%	87.967,92

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

Διαφορά κύριου φόρου (.....*24%)	21.112,30
Διαφορά συμπληρωματικού φόρου (.....*3%)	2.777,93
Σύνολο	23.890,23
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρ/μου & εισφοράς ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας 120%	28.668,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.558,51

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).