



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 19-06-2019

Αριθμός Απόφασης:2034

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./01-03-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στην, αρ..... & αρ....., δια του φορολογικού εκπροσώπου του, με ΑΦΜ, κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α..Ε. Αθηνών:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Οικονομικό/Φορολογικό έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		25-01-2019	01-02-2019	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ.54ν.4174/2013	2018	500,00 €	500,00 €
2		24-01-2019	01-02-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	8.772,59€	8.772,59€
2		24-01-2019	01-02-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	16.543,88€	16.543,88€
4		24-01-2019	01-02-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2015	18.452,79 €	18.452,79 €
5		24-01-2019	01-02-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2016	18.452,79 €	18.452,79 €
						62.722,05€	62.722,05€

5.Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ...../2019 Υπόμνημα-Πρόσθετοι Λόγοι της προσφεύγουσας.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1

Επί της με αριθμ. πρωτ./01-03-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, 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' αρ. πρωτ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους 2018, Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α..Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 § 1δ και § 2δ του Ν.4174/2013 συνολικού ποσού 500,00 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α..Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.509,63 €, πλέον 4.262,96 € πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικό ποσό 8.772,59 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους 2014, Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α..Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 11.029,25 €, πλέον 5.514,63 € πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικό ποσό 16.543,88 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους 2015, Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α..Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 12.301,86 €, πλέον 6.150,93 € πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικό ποσό 18.452,79 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 12.301,86 €, πλέον 6.150,93 € πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ήτοι συνολικό ποσό 18.452,79 €.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./...../...../2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην αλλοδαπή εταιρεία «.....» για τις περιόδους από 01/01/2012 έως 31/12/2016 από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η προσφεύγουσα, η οποία δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, με το με αριθμό/2005 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα αγροτεμάχιο στη θέση της Κτηματικής Περιφέρειας Δήμου Αττικής επί της δημοτικής οδού με αριθμό, επιφάνειας 20.974,45 τ.μ. με παλαιά μονοκατοικία αποτελούμενη από ισόγεια κατοικία επιφάνειας 199 τ.μ. και υπόγειους βοηθητικούς χώρους επιφάνειας 40 τ.μ.

Βάσει των υπ' αριθμό/2013,/2014,/2015,/2016 και/2017 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλλε η προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, δηλώνει μηδενικά εισοδήματα.

Το συνεργείο ελέγχου αιτήθηκε στοιχεία κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος στο εν λόγω ακίνητο για τις χρήσεις της περιόδου από 1/1/2012 έως 31/12/2016 από το Διαχειριστή του Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΔΕΔΔΗΕ). Ανταποκρινόμενος στο εν λόγω αίτημα παροχής στοιχείων, ο ΔΕΔΔΗΕ απέστειλε το με αριθμό/2018 έγγραφο σύμφωνα με το οποίο στην υπόψη παροχή ρεύματος συμβεβλημένος καταναλωτής είναι η προσφεύγουσα από 21/8/2013, και ότι βάσει των μετρήσεων που έχει διεξάγει, υφίσταται μη μηδενική κατανάλωση καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου από 21/8/2013 έως 31/12/2016. Συνεπώς, από την κατανάλωση ρεύματος προκύπτει ότι το αγροτεμάχιο με την επ' αυτού ισόγεια κατοικία είτε ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει παραχωρηθεί δωρεάν. Αυτή η διαπίστωση δεν ισχύει για την χρήση 2012 γιατί από το ανωτέρω έγγραφο δεν προκύπτει κατανάλωση για την συγκεκριμένη χρήση.

Ως εκ των ανωτέρω, για το οικονομικό έτος 2014 η προσφεύγουσα δεν δήλωσε ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που προκύπτει (έμμεσα) από ιδιοχρησής ή παραχώρηση του ως είχε υποχρέωση βάσει του άρθρου 20 του ν. 2238/1994 και το οποίο βάσει του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 δε μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου όπως τούτη προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (άρθρα 20, 22§2 του ν. 2238/1994).

Οι υπολογισμοί των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2014, λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι το ακίνητο της προσφεύγουσας ηλεκτροδοτήθηκε από 21/8/2013 και η κατανάλωση ρεύματος αφορούσε περίοδο περίπου 4 μηνών.

Για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 η προσφεύγουσα δεν δήλωσε ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που προκύπτει έμμεσα από ιδιοχρηστική το οποίο, βάσει των άρθρων 39, 40, 45, 47 του ν. 4172/2013, τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου όπως τούτη προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και την προσκόμιση στοιχείων της περιόδου από 1/1/2013 έως 31/12/2016, σύμφωνα με την αποσταλθείσα στη Υπηρεσία μας έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

Δυνάμει των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ Αθηνών οι προσβαλλόμενες πράξεις για τον καταλογισμό των αναλογούντων φόρων και πρόστιμων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Η φορολογική αρχή υπολόγισε τεκμαρτά έσοδα σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας όχι μόνο του ακινήτου αλλά και του αγροτεμαχίου, ήτοι επί 20.974,45 τετραγωνικών μέτρων, συμπεριλαμβανομένης της αξίας μελλοντικής αξιοποίησης του αγροτεμαχίου. Είναι διαφορετικό θέμα η συνολική αντικειμενική αξία του όλου ακινήτου και άλλο θέμα ο υπολογισμός του τεκμαρτού εσόδου από ενδεχόμενη ιδιοκατοίκηση του κτίσματος. Είναι δηλαδή εξωπραγματικό να θεωρείται ότι «ιδιοχρησιμοποιείται» αγροτεμάχιο εκτάσεως 21 στρεμμάτων και μελλοντικής του αξιοποίησης.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθ. 105 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι «9.Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου μέρους του πρώτου τμήματος του παρόντος, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Συνεπώς, για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από ακίνητα της προσφεύγουσας, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 έως 23 του Κ.Φ.Ε. «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., «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, μίας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.22 Ν.2238/94** δίνεται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα δηλαδή εισοδήματος που προκύπτει από την **εκμίσθωση** ή την **ιδιοχρησιμοποίηση** ή τη **δωρεάν παραχώρηση χρήσης** γης και ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 άρθρου 22 Ν.2238/94** : «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).....

δ).....

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 τις διατάξεις της **παρ. 3 άρθρου 22 Ν.2238/94** « Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από το ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από 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, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.....».

Επειδή, από την παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/94 προβλέπεται 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.... 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.» Από την γραμματική ερμηνεία των παραπάνω φορολογικών διατάξεων, οι οποίες είναι ειδικές και δεν μπορούν να ερμηνευτούν παραλλήλως με την χρήση άλλων νομοθετημάτων, παρά μόνον με την ετυμολογική ερμηνεία των λέξεων, προκύπτει σαφώς ότι ο νομοθέτης αναφερόμενος σε «οικοδομή (ο όρος οικοδομή όπως αυτός αναφέρεται στο λεξικό νέας Ελληνικής γλώσσας Β΄ Έκδοση, 2006 Γ. Μπαμπινιώτης, εκδότης κέντρο Λεξικολογίας Ε.Π.Ε. 2002 «1. Η οικοδόμηση, το χτίσιμο οικήματος: εργολάβος οικοδομής, 2. Το υπό ανέγερση κτίριο, 3. Το οικοδόμημα, το κτήριο») που εκμισθώνεται» και παρακάτω ως προς τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας «του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία», χωρίς καμία αμφιβολία αναφέρεται σε οικοδόμημα με τα οικοδομήματα παρακολουθήματά του (αποθήκη, θέση στάθμευσης, υδατοδεξαμενή κλπ) που αποτελούν λειτουργική ενότητα μαζί με το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως κατοικία των οποίων η αξία υπολογίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Τα παραπάνω ισχύουν και για τον προσδιορισμό του ελαχίστου τεκμαρτού μισθώματος της παρ. 3 του άρθρου 22. του ν.2238/1994 όπου αντιστοίχως προβλέπεται «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη..... το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται ... 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.

Επιπρόσθετα σύμφωνα με το υπ'άρθρ.1088185/1572/Α0012/2008 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 20 του Ν. 2238/94](#), εισόδημα από ακίνητα είναι μεταξύ άλλων & αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από ιδιοχρησιμοποίηση μιας ή περισσότερων οικοδομών.

Ο όρος «οικοδομή» πού αναφέρεται στις πιο πάνω διατάξεις του ως άνω νόμου, λαμβάνεται με την ευρεία έννοια έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές ανάγκες των πολιτών.»

Επειδή, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του **άρθρου 41 Ν. 1249/1982**, «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.2 και 6 ΠΟΛ 1047/1998** του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση οικοδομών

ορίζεται ότι:

«2. Συγκεκριμένα, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση (κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής. Για τον υπολογισμό της αξίας της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής από 1.1.1997 και μετά, λαμβάνεται το γινόμενο των εξής παραγόντων:

α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής, στην οποία προστίθεται ποσοστό 20% της επιφάνειας αποθηκευτικών χώρων και χώρων στάθμευσης, που τυχόν υπάρχουν στην οικοδομή.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος, όπως αυτές προσδιορίζονται στις διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου και ισχύουν την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

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

δ) Του συντελεστή παλαιότητας, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας των κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης

6. Για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου, στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής περιλαμβάνεται η επιφάνεια των κύριων χώρων και το 20% της επιφάνειας αποθήκης και γκαράζ. Προκειμένου για ιδιοκατοίκηση σε διαμέρισμα πολυκατοικίας, ως επιφάνεια για τον υπολογισμό της αξίας του λαμβάνεται αυτή που καταλαμβάνει ο κύριος χώρος του διαμερίσματος, προσαυξημένη με ποσοστό 20% της επιφάνειας που αφορά τον ανεξάρτητο χώρο της αποθήκης ή του γκαράζ μέσα στην ίδια οικοδομή. Προκειμένου για ιδιοκατοίκηση σε μονοκατοικία, στην επιφάνειά της περιλαμβάνεται και η τυχόν επιφάνεια λεβητοστασίου και κλιμακοστασίου. Προκειμένου για ιδιοκατοικούμενη οικοδομή που αποτελείται από περισσότερους του ενός ορόφους με ενιαία λειτουργική ενότητα, στην επιφάνειά της περιλαμβάνεται το άθροισμα των επιφανειών όλων των ορόφων. Οι επιφάνειες των κύριων χώρων, καθώς και το άθροισμα ολόκληρων των επιφανειών της αποθήκης και του γκαράζ, πρέπει να αναγράφονται στους αντίστοιχους Κωδικούς του Πίνακα 5 του Εντύπου Ε1 με ακέραιους αριθμούς, χωρίς δεκαδικά ψηφία.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 παρ.2 της ΠΟΛ 1113/1998** του Υπουργείου Οικονομικών (Ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6, 9, 10 και 11 του Ν.2579/1998 που αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος) ορίζεται ότι: Με την παρ. 2 του άρθρου 2 του Ν.2579/1998, αντικαταστάθηκε για λόγους νομοθετικής τακτοποίησης η παρ. 3 του άρθρου 22 του Ν.2238/1994, όπως αναριθμήθηκε με την παρ. 1 αυτού του άρθρου. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι, ο νέος τρόπος προσδιορισμού του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση, δεν εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση κ.λπ. οικοδομής. Στις περιπτώσεις αυτές ο προσδιορισμός του τεκμαρτού εισοδήματος παραμένει ο ίδιος, όπως ίσχυε μέχρι τώρα.

Επειδή, περαιτέρω μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε Ν.4172/2013, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013**: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από :α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013**: «2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.».

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1069/2015** με θέμα «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)», αναφέρονται .:

«2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, θα τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής.Διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%), καθόσον τα εν λόγω έσοδα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τα ανωτέρω, όσον αφορά τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος από ακίνητα, όταν αυτό προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή από ιδιόχρηση οικοδομής, ως βάση υπολογισμού της αξίας του ακινήτου λαμβάνεται η επιφάνεια της οικοδομής (δηλ. των κτισμάτων) και σε καμία περίπτωση η επιφάνεια της εδαφικής εκτάσεως εκτός εάν πρόκειται για εκμίσθωση γαιών η παραχώρηση χρήσης αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **64 του ν.4174/2013** «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η **παραχώρηση χρήσης γης ή εκμίσθωση γης για** το αγροτεμάχιο εκτάσεως 20.974,45 τετραγωνικών μέτρων, επί του οποίου βρίσκονται οι οικίες και τα βοηθητικά κτίσματα και επομένως για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του υπό κρίση ακινήτου λαμβάνουμε υπόψη την συνολική επιφάνεια των κτισμάτων (ισόγειο 199 τ.μ. και 40 τ.μ υπόγειο βοηθητικοί χώροι).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τα κρινόμενα έτη έχει ως ακολούθως:

Για το οικονομικό έτος 2014

Στοιχεία Ακινήτου	Φορολογητέα Αξία	Ακαθάριστα Έσοδα (4 μήνες)	Ακαθάριστα Έσοδα απόφασης
Αγροτεμάχιο 20.974,45 τ.μ.	1.332.898,35€	15.550,48€	0,00
Ισόγεια μονοκατοικία 199 τ.μ. με υπόγειους βοηθητικούς χώρους 40 τ.μ.	81.108,72€	-	--
Σύνολο	1.414.007,07€	15.550,48€	0,00

Για το εν λόγω έτος δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για την προσφεύγουσα διότι σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 14) ο έλεγχος δεν προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα για τα κτίσματα παρά μόνο για το αγροτεμάχιο αφού έλαβε υπόψη το γεγονός ότι το ακίνητο ηλεκτροδοτήθηκε από 21/08/2013 και η κατανάλωση ρεύματος αφορούσε περίοδο περίπου 4 μηνών

Για το φορολογικό έτος 2014, 2015 και 2016

Στοιχεία Ακινήτου	Φορολογητέα Αξία	Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα απόφασης
Αγροτεμάχιο 20.974,45 τ.μ.	1.332.898,35€	39.986,95€	0,00€
Ισόγεια μονοκατοικία 199 τ.μ. με υπόγειους βοηθητικούς χώρους 40 τ.μ.	81.108,72€	2.433,26€	2.433,26€
Σύνολο	1.414.007,07€	42.420,21€	2.433,26 €

Επειδή, η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της με αριθ/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, χωρίς ωστόσο να προβάλει κανέναν ισχυρισμό, και ως εκ τούτου **αλυσίτελώς προσβάλλεται** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./01-03-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα

✓ Την ακύρωση της υπ αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικον. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και

✓ Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1. Της υπ' αριθ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,
2. Της υπ¹ αριθ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,
3. Της υπ' αριθ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα		42.420,21	2.433,26	2.433,26
Φόρος (26%)		11.029,25	632,65	632,65
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ		5.514,62	316,32	316,32
Σύνολο φόρου & λοιπών οφειλών		16.543,88	984,97	984,97

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα		42.420,21	2.433,26	2.433,26
Φόρος (29%)		12.301,86	705,65	705,65
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ		6.150,93	352,82	352,82
Σύνολο φόρου & λοιπών οφειλών		18.452,79	1.058,47	1.058,47

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο Εισόδημα		42.420,21	2.433,26	2.433,26
Φόρος (29%)		12.301,86	705,65	705,65
Πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΔ		6.150,93	352,82	352,82
Σύνολο φόρου & λοιπών οφειλών		18.452,79	1.058,47	1.058,47

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.