



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/7/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Αριθμός απόφασης: 1491

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 550
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

5. Την από 03/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην της, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του, κάτοικο, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

-της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (1/1-31/12/2013).

-της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

-της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015.

-της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016.

-της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.....Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Από το της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με έδρα στην Κυπριακή Δημοκρατία και ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Ελλάδα, πλήρης έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2017.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου, σχετικά με τη φορολογία Εισοδήματος αποτυπώθηκαν στην από 06.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την έκθεση, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. /2011 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου

..... του απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σε

ποσοστό 75% (3/4) ενός οικοπέδου, το οποίο βρίσκεται στη θέση «.....» του

Δήμου, της Περιφερειακής ενότητας, Περιφέρειας της Περιφέρειας του

Κτηματολογικού Γραφείου και Ειρηνοδικείου συνολικής έκτασης 16.188,67 τ.μ. καθώς και

των εντός αυτού υπαρχόντων κτισμάτων, ήτοι α) του κτιρίου 1 διώροφου, το οποίο χρησιμοποιείται

ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, εμβαδού του ισογείου 222,76 τ.μ. και του ορόφου 161,76

τ.μ., β) του κτιρίου 2 διώροφου, το οποίο χρησιμοποιείται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως,

εμβαδού του ισογείου 67,77 τ.μ. και του ορόφου 48,98 τ.μ. γ) του κτιρίου 3 διώροφου, το οποίο

χρησιμοποιείται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, εμβαδού του ισογείου 83,95 τ.μ. και του

ορόφου 63,71 τ.μ. δ) ενός εργαστηρίου ζαχαροπλαστικής, ε) μιας ξύλινης αγροτικής αποθήκης και

στ) μιας αγροτικής αποθήκης με δύο μαγγανοπήγαδα, μια στέρνα, εσπεριδοειδή και ελιές.

Η εκμετάλλευση του παραδοσιακού ξενοδοχείου Α τάξης γινόταν (και πριν την αγορά), από τους

..... και

Στη συνέχεια μεταξύ της προσφεύγουσας, ιδιοκτήτριας πλέον του ως άνω ακινήτου και των ως άνω ατόμων που λειτουργούν το Ξενοδοχείο συνήφθησαν οι από 24.10.2011, 24.10.2013 και 23.10.2015 συμβάσεις χρησιδανείων, που αφορούν τα χρονικά διαστήματα 24.10.2011-23.10.2013, 24.10.2013 - 22.10.2015 & 23.10.2015 - 24.10.2017 αντίστοιχα, δυνάμει των οποίων συμφωνήθηκε όπως συνεχιστεί από τους ίδιους εκμεταλλευτές η χρησιμοποίηση του χώρου ως Ξενοδοχείου, άνευ καταβολής χρηματικού ανταλλάγματος.

Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε τεκμαρτό εισόδημα για φορολόγηση, λόγω της δωρεάν παραχώρησης του ακινήτου για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017.

Με βάση την έκθεση ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις:

α) την αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστικό 2013), με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 8.603,64 ευρώ, πλέον πρόστιμα και τόκοι άρθρων 58 & 53 ν.4174/13 8.761,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 17.364,73 ευρώ.

β) την αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 3.876,29 ευρώ, πλέον πρόστιμα και τόκοι άρθρων 58 & 53 ν.4174/13 1.162,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.039,18 ευρώ

γ) την αριθ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 4.323,56 ευρώ, πλέον πρόστιμα και τόκοι άρθρων 58 & 53 ν.4174/13 2.161,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.485,34 ευρώ

δ)την αριθ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 7.720,65 ευρώ, πλέον πρόστιμα και τόκοι άρθρων 58 & 53 ν.4174/13 3.860,33 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.183,89 ευρώ και ποσό για επιστροφή 3.397,09 ευρώ.

ε)την αριθ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους 6.603,02 ευρώ, πλέον πρόστιμα και τόκοι άρθρων 58 & 53 ν.4174/13 3.301,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.904,53 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Εσφαλμένος ο υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος επί τη βάσει του συνόλου του οικοπέδου και όχι βάσει του αντικειμένου του χρησιδανείου.

2.Οι προσβαλλόμενες έχουν εκδοθεί αναρμοδίως κατά χρόνο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ. 2 Ν. 4174/2013

Επί της από 03/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επί του 1ου λόγου

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Ν.2238/1994

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 οριζόταν 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 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 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους...

3.Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον 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 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 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, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994 οριζόταν 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 οριζόταν ότι:

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

9. Για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων που αποκτούν από πηγές που υπάρχουν στην Ελλάδα, αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμοί που δε 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.

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Ν.4172/2013 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39, ορίζεται ότι:

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.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 45: Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και

ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1138/30-6-2015, με ΘΕΜΑ: Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Με την ΠΟΛ.1060/19.03.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα.

3. Όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην ημεδαπή, με την ΠΟΛ.1069/23.03.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των ΣΑΔΦ (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι.

Στην περίπτωση που αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα δεν έχει σε ισχύ σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, τότε ο εν λόγω αλλοδαπός αποκτά εκ της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013.

Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου.

4. Επίσης, με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ2015/21.4.2015 έγγραφό μας έχει γίνει δεκτό, ότι στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας και το εισόδημα από ακίνητα φορολογείται στη χώρα πηγής (Ελλάδα) χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι, η αλλοδαπή εταιρία φορολογείται στην Ελλάδα ανάλογα με τη νομική της μορφή και την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί (παρ. 1 άρθρου 58 και παρ. 1 και 2 άρθρου 71 ν. 4172/2013).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ανεξάρτητα από το αν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εκπέμπουν το σύνολο των δαπανών τους με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιος μας).

β) Για τον υπολογισμό, από 1.1.2014 και μετά, των φορολογικών αποσβέσεων των ακινήτων στην Ελλάδα των πιο πάνω προσώπων και λόγω της αλλαγής του τρόπου διενέργειας των αποσβέσεων

από τα πρόσωπα αυτά, δεδομένου ότι πλέον το εισόδημά τους από ακίνητη περιουσία αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013, λαμβάνεται το κόστος κτήσης ή κατασκευής του ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής αυτού, δηλαδή είτε αυτό αποκτήθηκε / κατασκευάστηκε πριν από την 1.1.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή.

Ως κόστος κτήσης / κατασκευής λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, ενώ σε περίπτωση που δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων λαμβάνεται το τίμημα, όπως προκύπτει από τον τίτλο με τον οποίο αποκτήθηκε το σχετικό ακίνητο, ή από οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (παραστατικά, κ.λπ.) σε περίπτωση κατασκευής του ακινήτου.

Επισημαίνεται ότι για τον υπολογισμό των κατά τα ανωτέρω αποσβέσεων λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που αναλογούν στα προηγούμενα της έναρξης ισχύος του ν. 4172/2013 έτη (διαχειριστικές περιόδους) και θα είχαν πραγματοποιηθεί αν τα εν λόγω πρόσωπα εξέπιπταν φορολογικές αποσβέσεις, υπολογιζόμενες εξωλογιστικά με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά τα έτη αυτά (περ. στ' παρ.1 άρθρου 31 ν.2238/1994), ώστε το συνολικό ποσό των φορολογικών αποσβέσεων να μην υπερβαίνει το κόστος κτήσης / κατασκευής του ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1073/31.3.2015 εγκύκλιό μας.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1073/2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

γ) Τέλος, ως προς την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, αυτή υποβάλλεται ακόμα και όταν τα πιο πάνω πρόσωπα δεν αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ή αποκτούν εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου τους στη χώρα μας. Ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περ. η' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όσα έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιό μας.

Επί του 2ου λόγου

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρεται στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, τυγχάνουν απορριπτέοι καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., οι σχετικοί λόγοι της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06.11.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος των ελεγκτών επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** από 03/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Χρήση 2013: 17.364,73 ευρώ

Φορολογικό έτος 2014: 5.039,18 ευρώ

Φορολογικό έτος 2015: 6.485,34 ευρώ

Φορολογικό έτος 2016: 8.183,89 ευρώ

Φορολογικό έτος 2017: 9.904,53 ευρώ

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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