



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1524

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως 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 και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., ΤΚ, κατά της με αρ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αρ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Την με αρ.πρωτ./28-1-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης .

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος συνολικού ποσού **10.302,67 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 4.702,48 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 4.822,86,€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 777.33 €.

2. Με την υπ' αριθμ./**27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος συνολικού ποσού **11.415,75 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 7.066,29 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 3.533,15 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 816,31 €.

Δυνάμει της με αρ./26-7-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «Φαρμακείο», για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./01-07-2019 έγγραφο του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατόπιν ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθμ./7-6-2019 εντολής ελέγχου στον (σύζυγο της προσφεύγουσας), προκειμένου να διασταυρωθούν οι τραπεζικές καταθέσεις της προσφεύγουσας και να αιτιολογηθεί η μεγάλη απόκλιση – διαφορά μεταξύ αυτών και των δηλωθέντων εισοδημάτων της.

Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τις «Βεβαιώσεις Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης», έχει κατά πλήρη κυριότητα, σε οικοδομή επί της οδού στην, 17 διαμερίσματα, ενώ σε άλλα τρία (3) εξ αυτών έχει συγκυριότητα σε ποσοστό 50%, τα οποία εκμισθώνει σε διάφορους μισθωτές. Από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατόπιν ανάλυσης και επεξεργασίας των χρηματοπιστωτικών λογ/σμών της προσφεύγουσας, διαπίστωσε πως οι μισθωτές των ως άνω ακινήτων κατέθεταν περιοδικά (κάθε μήνα) στους τραπεζικούς καταθετικούς λογ/σμούς της προσφεύγουσας περισσότερα χρήματα από

αυτά που δηλώθηκαν από την ίδια στο Ε2 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ως μηνιαία μισθώματα. Συγκεκριμένα, στο έντυπο Ε2 που είχε υποβληθεί για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014, το σύνολο των ενοικίων που δηλώθηκε ανέρχονταν για το 2013 σε 26.823,96 € (26.403,96 € σύμφωνα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας) και για το 2014 σε 31.938,96 € (30.498,96 € σύμφωνα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας), ενώ με βάση τα ποσά που κατατέθηκαν από τους αντίστοιχους μισθωτές (ενοικιαστές) στους τραπεζικούς λογ/σμούς της ελεγχόμενης ανέρχονταν το 2013 σε 41.708,96 € (40.718,96 € σύμφωνα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της ελεγχόμενης) και το 2014 σε 57.598,96 € (53.038,96 € σύμφωνα με τα ποσοστά συνιδιοκτησίας της ελεγχόμενης), ήτοι φαίνεται να εισέπραξε περισσότερα ενοίκια (14.315,00 € για το έτος 2013 και 22.540,00 για το 2014) από όσα δήλωνε στις φορολογικές της δηλώσεις. Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες διαφορές, η προσφεύγουσα κλήθηκε με το με Αρ. Πρωτ./13-9-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ. 14§§1,2 Κ.Φ.Δ.) να δώσει επαρκείς επεξηγήσεις επί των πιστώσεων – καταθέσεων. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./27-9-2019 υπόμνημα διευκρινίσεων, με το οποίο προσκόμισε τα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης που είχε συνάψει με τους μισθωτές των ανωτέρω ακινήτων και στα οποία εγγράφονται διακριτά το ποσό που αφορά στην μηνιαία μίσθωση του διαμερίσματος και το ποσό που αφορά στις μηνιαίες δαπάνες των κοινοχρήστων του διαμερίσματος, τις οποίες καταβάλλει η ίδια κάθε μήνα, ισχυριζόμενη ότι από τους ενοικιαστές κατατίθεντο στον λογαριασμό της το ποσό του ενοικίου μαζί με το ποσό των κοινοχρήστων και για αυτό το λόγο διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω διαφορές από τον έλεγχο.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, για το λόγο ότι τα ανωτέρω ποσά δαπανών που καταβάλλει η προσφεύγουσα δεν αφορούν σε κοινόχρηστες δαπάνες, αλλά σε δαπάνες που αφορούν σε κάθε διαμέρισμα και με δεδομένο ότι τα ποσά μετακυλίωνταν στον κάθε μισθωτή (και μάλιστα με συμφωνία που γινόταν εκ των προτέρων με καθορισμένο από πριν ποσό), έκρινε πως το συνολικό ποσό που καταβάλλει εν τέλει ο μισθωτής κάθε μήνα αποτελεί το μηνιαίο «ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.2238/1994 για τη χρήση 2013 και το μηνιαίο «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» της παρ. 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 για τη χρήση 2014.

Παράλληλα, από την ανάλυση και επεξεργασία των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων της προσφεύγουσας (ατομικών και κοινών), ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης κατέληξε σε πρωτογενείς/αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις ποσού 220.190,11 € για τη χρήση 2013 και ποσού 203,427,19 € για το φορολογικό έτος 2014, για τις οποίες η προσφεύγουσα κλήθηκε με το με αρ. πρωτ./01-10-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών (αρ. 14§§1,2 Κ.Φ.Δ.) να υποδείξει επακριβώς, με οποιαδήποτε πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, την πηγή – αιτία προέλευσης αυτών. Η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./14-10-2019 «Υπόμνημα», με το οποίο αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή προέλευσης μέρους των ανωτέρω πιστώσεων, ενώ για τα υπόλοιπα ποσά που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς κρίθηκε ότι θα πρέπει να

συνταχθεί σχετικό πληροφοριακό δελτίο, αναλυτικά με όλες τις πληροφορίες που διαθέτετε ο έλεγχος για τα έτη 2013 και 2014, προκειμένου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον φορολογικό έλεγχο των εταιρειών (φαρμακεία) στα οποία συμμετέχει η προσφεύγουσα, να ενεργήσει τα νόμιμα.

Στη συνέχεια, της επιδόθηκε το με αρ...../05-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους συνημμένους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των υπό κρίση ετών, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε στη φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./23-12-2019 υπόμνημά της, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

Παράνομος ο χαρακτηρισμός του εισπραττόμενου από τους μισθωτές ποσού για την εξόφληση λογαριασμών κοινής ωφέλειας ως φορολογητέου εισοδήματος .

Α) Οι εν λόγω συμβάσεις μίσθωσης στο μέτρο που εκτός του ενοικίου προβλέπουν την καταβολή επιπλέον ποσού για την πληρωμή των λογαριασμών κοινής ωφέλειας, είναι όχι μόνο σύμφωνες με τις συναφείς διατάξεις του ΑΚ, στα πλαίσια της θεμελιώδους αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων, αλλά και συνήθεις και χρήσιμες για περιπτώσεις όπως στις υπό κρίση.

Β) Τα ποσά, που βάσει της σύμβασης μίσθωσης ακινήτου καταβάλλονται πράγματι για την εξόφληση λογαριασμών κοινής ωφέλειας (ΔΕΗ, ΔΕΥΑΚ κλπ,) σε καμία περίπτωση δεν έχουν τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος, όπως αυτά έχουν προσδιορισθεί σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων, αλλά συνιστούν δαπάνη.

Γ). Η φορολόγηση των ποσών αυτών ως εισοδήματος, στο μέτρο που η καταβολή τους πιστοποιείται με σχετικά στοιχεία, παραβιάζει ευθέως όχι μόνο τις διατάξεις του ΚΦΕ, αλλά και τη συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στο μέτρο που υποβάλλει στο φόρο εισοδήματος ανύπαρκτο εισόδημα.

Εκ του συνολικού ποσού των δαπανών που κατά τα ανωτέρω κατέβαλε γενικώς για τα διαμερίσματα ιδιοκτησίας της (μεταξύ των οποίων και τα διαμερίσματα, καθ' ο διάστημα παρέμειναν κενά), για το έτος 2013 τα έξοδα των διαμερισμάτων που εκμίσθωσε ανήλθαν σε 6.836,85 €, ενώ για το έτος 2014 ανήλθαν σε 7.581,77 €, όπως αυτά τεκμηριώνονται από τα παραστατικά δαπανών που προσκομίζει. Βάσει τούτων, το μόνο επιπλέον εισόδημα που μπορεί να της καταλογισθεί, ανέρχεται σε 7.478,15 € [14.315,00 (βάσει ελέγχου) - 6.836,85] για το 2013 και σε 14.958.23 € [22.540,00 (βάσει ελέγχου) – 7.581,77] για το 2014.

Επειδή στο κεφάλαιο Α' «Εισόδημα από ακίνητα» του Ν.2238/94 ορίζεται :

« Άρθρο 20 Εισόδημα και απόκτηση του

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.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Α.Ν. 2783/1941 (ΦΕΚ 29/Α'). [...]

Άρθρο 22 Ακαθάριστο εισόδημα 1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί . [...]

Άρθρο 23 Καθαρό εισόδημα 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, οικότροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. ...

Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου της πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους. Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, όλα τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε τρία τοις εκατό (3%) συνολικώς.

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπτώσεων επί των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτή, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή με την ΠΟΛ 1070/2008 "Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων άρθρου 8 Ν. 3610/2007" ορίζεται ότι :

«2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του νέου νόμου αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ και προστίθεται νέο τρίτο εδάφιο στις διατάξεις της περίπτωσης αυτής.

Με τις νέες διατάξεις γίνεται: α) ιεράρχηση στον τρόπο έκπτωσης των δαπανών με δικαιολογητικά που εκπίπτουν μέχρι ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) από το ακαθάριστο εισόδημα των οικοδομών, β) εναρμόνιση των οικείων φορολογικών διατάξεων με τις υφιστάμενες

οικονομικές διατάξεις και τη συνήθη πρακτική, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον νόμιμη διαδικασία «καθορισμού μισθώματος» ούτε στις επαγγελματικές ούτε στις μισθώσεις κατοικιών και η διαδικασία «απόδοσης μισθίου» (άρθρο 647 Κ.Πολ.Δ.) έχει μετονομαστεί (με το άρθρο 7 του Ν. 2741/1999) σε διαδικασία «μισθωτικών διαφορών και διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους», συμπεριλαμβάνοντας επιπλέον και τις διαφορές μεταξύ συνιδιοκτητών και διαχειριστών και γ) μεταφορά των δαπανών που αφορούν παροχή υπηρεσιών επισκευής και συντήρησης των οικοδομών, οι οποίες καταβάλλονται σε υδραυλικούς, ηλεκτρολόγους, ελαιοχρωματιστές κλπ. κατά το μέρος που αυτές δεν καλύπτονται από το πιο πάνω ποσοστό έκπτωσης σαράντα τοις εκατό (40%), που διενεργείται από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της προηγούμενης παραγράφου του παρόντος νόμου.

Ειδικότερα, με τις προτεινόμενες διατάξεις από το ακαθάριστο εισόδημα των οικοδομών εκπίπτουν πρώτα οι δαπάνες που καταβάλλει ο ιδιοκτήτης του ακινήτου για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, μετά εκπίπτουν οι δικαστικές δαπάνες που έχει καταβάλει αυτός, καθώς και η αμοιβή δικηγόρου σε δίκες για μισθωτικές διαφορές και διαφορές μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους και τελευταία εκπίπτουν οι δαπάνες που διενεργούνται για επισκευή και συντήρηση του ακινήτου.

Η συνολική έκπτωση για τις δαπάνες αυτές που διενεργείται με τη σειρά αυτή, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ακαθάριστου εισοδήματος του ακινήτου, που εκμισθώνεται, ιδιοχρησιμοποιείται και παραχωρείται δωρεάν, ανεξάρτητα από τη χρήση του (κατοικία, κατάστημα, γραφείο κ.λ.π.) και διενεργείται μόνο με τη συνυποβολή των πρωτότυπων δικαιολογητικών που εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

Στο πρόσθετο ποσοστό έκπτωσης περιλαμβάνονται δαπάνες του ίδιου του ακινήτου ή δαπάνες που αναλογούν στο ακίνητο από τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου που αυτό στεγάζεται.

Επισημαίνεται ότι η έκπτωση των πιο πάνω δαπανών, από το ακαθάριστο εισόδημα του ακινήτου που αφορούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ, διενεργούνται ανεξάρτητα από το αν οι δαπάνες αυτές δηλώθηκαν με την αρχική ή συμπληρωματική δήλωση, εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη.

Μεταξύ των δαπανών αυτής της παραγράφου που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων, περιλαμβάνονται:

α) Ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς, καθώς και τα ασφάλιστρα για κάλυψη άλλων κινδύνων του ακινήτου, όπως π.χ. σεισμού, πλημμύρας κ.λ.π.

β) Δικαστικές δαπάνες και αμοιβές δικηγόρων για δίκες μισθωτικών διαφορών, καθώς και για δίκες διαφορών που ανακύπτουν μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.

.... γ) Δαπάνες επισκευής και συντήρησης των ακινήτων. ...”

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν.4172/2013 ορίζεται : “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. [...]

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου”.

Επειδή στην ΠΟΛ 1069/2015 διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητα αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή με την με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1026621 ΕΞ 2020/ 17.02.2020 απάντηση της Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α' της Α.Α.Δ.Ε. επί των με αρ. πρωτ. 42596/16-10-2019 και 52935/4-12-2019 έγγραφων ερωτημάτων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από την εκμίσθωση των ακινήτων της προσφεύγουσας, διευκρινίζεται ότι εφόσον το ποσό που προκαταβάλλεται στον εκμισθωτή μηνιαίως από το μισθωτή για παροχές προς αυτόν, αποδεικνύεται (π.χ. βάσει σχετικών παραστατικών δαπανών, λογαριασμών στο όνομα του εκμισθωτή κλπ) ότι αντιστοιχεί στη χρηματική αξία των κοινόχρηστων δαπανών, οι οποίες κατανέμονται με σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα που εκδίδονται μηνιαίως προς τους μισθωτές,

δεν συνιστά εισόδημα για τον εκμισθωτή με βάση τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Ε., καθόσον εισπράττεται με σκοπό την κάλυψη των κοινόχρηστων δαπανών που έχει πραγματοποιήσει ο μισθωτής. Σε περίπτωση δε που διαπιστωθεί από τον έλεγχο παροχή υπηρεσιών προς τον μισθωτή του ακινήτου, τότε το εισόδημα που αποκτάται θα συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι υπόψη μισθώσεις αφορούσαν εκμίσθωση επιπλωμένων διαμερισμάτων σε συγκρότημα κατοικιών, το οποίο αποτελούνταν από 37 διαμερίσματα, από 20 τ.μ. έως 35 τ.μ. έκαστο. Η προσφεύγουσα έχει κατά πλήρη κυριότητα είκοσι (20) διαμερίσματα, τα δεκαεπτά (17) από αυτά με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% και τα τρία (3) με ποσοστό 50% με συνιδιοκτήτρια την αδελφή της, Στα ιδιωτικά συμφωνητικά αυτών των μισθώσεων που είχαν κατατεθεί μέχρι 31/12/2013 στην Δ.Ο.Υ. για θεώρηση, ορίζονταν το ποσό του μισθώματος συν το ποσό για πληρωμή των δαπανών ηλεκτρικού ρεύματος του διαμερίσματος και κοινόχρηστων χώρων, ύδρευσης, αποχέτευσης, θέρμανσης, internet, συνδρομητική τηλεόραση, καθαριότητα κοινόχρηστων χώρων, φύλαξη και εποπτεία καλής λειτουργίας του συγκροτήματος από SECURITY. Όσον αφορά στις μισθώσεις που συνάφθηκαν μετά την 1/1/2014, καταρτίζονταν χειρόγραφα ιδιωτικά συμφωνητικά με τον ως άνω όρο μίσθωσης και παράλληλα υποβάλλονταν ηλεκτρονικά δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για τις μισθώσεις αυτές, στις οποίες καταχωρούνταν ως μηνιαίο μίσθωμα το «καθαρό», κατά την προσφεύγουσα, ποσό, χωρίς να γίνεται καμιά αναφορά για το υπόλοιπο ποσό που αφορούσε στις δαπάνες των λογαριασμών κοινής ωφέλειας και των κοινοχρήστων.

Από τα παραστατικά (αντίγραφα λογαριασμών) και τις καταστάσεις (συγκεντρωτικά με όλους τους λογαριασμούς ανά έτος) που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτει πως για τα τριάντα επτά (37) διαμερίσματα υπήρχαν έξι (6) αριθμοί παροχής ΔΕΗ, μία (1) παροχή για ύδρευση, μία (1) για τηλεθέρμανση, τρεις (3) συνδέσεις για Internet και μία (1) σύνδεση για συνδρομητική τηλεόραση και άρα δεν υπήρχε ξεχωριστός αριθμός παροχής (για ΔΕΗ, τηλεθέρμανση, ύδρευση) για κάθε διαμέρισμα με αποτέλεσμα να μην εκδίδεται ξεχωριστός λογαριασμός για κάθε ενοικιαστή, αλλά να εκδίδονται οι λογαριασμοί των εν λόγω ακινήτων είτε στο όνομα της προσφεύγουσας, είτε στην συνιδιοκτήτρια των ακινήτων,, είτε τέλος στο όνομα του πατέρα τους και συνακόλουθα να εξοφλούνταν από αυτούς.

Επειδή σύμφωνα με την από 27/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, τα ποσά για δαπάνες, που κατέβαλαν οι μισθωτές, με βάση την πρόβλεψη στα ιδιωτικά συμφωνητικά, που θα πραγματοποιούνταν καθ' όλη την διάρκεια της μίσθωσής τους, για όλη την οικοδομή, υπερέβαιναν κατά πολύ τις πραγματικές δαπάνες (κατά 11.747,77 ευρώ το 2013 και κατά 27.400,19 ευρώ το 2014).

Επειδή στους τραπεζικούς λογαριασμούς κατατίθεντο κάθε μήνα από τους ενοικιαστές, με μία κατάθεση το συνολικό συμφωνηθέν ποσό (το μίσθωμα συν το ποσό για την πληρωμή των λογαριασμών του ακινήτου). Τόσο από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους

κατατίθεντο τα συνολικά ποσά ανά μήνα από τους ενοικιαστές για τις υπόψη μισθώσεις, όσο και από τα λοιπά στοιχεία και υπομνήματα που κατατέθηκαν υπόψη του ελέγχου, δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, τα επιπλέον ποσά που προεισέπραττε πέραν από τις πραγματικές δαπάνες κοινής ωφέλειας και κοινοχρήστων, τα επέστρεφε στους ενοικιαστές μετά την έκδοση των λογαριασμών, οι οποίοι ήταν κοινοί και δεν αφορούσαν το κάθε διαμέρισμα – στούντιο ξεχωριστά.

Επειδή οι λογαριασμοί κοινής ωφέλειας που κατέβαλε η προσφεύγουσα δεν αφορούν μόνο σε κοινόχρηστες δαπάνες της οικοδομής, ήτοι σε δαπάνες χώρων κοινής χρήσης, αλλά κυρίως και σε δαπάνες που πραγματοποιούσε ο εκάστοτε μισθωτής, χωρίς ωστόσο να δύναται να αποδειχθεί η πραγματική δαπάνη του κάθε διαμερίσματος. Σε κάθε περίπτωση, οι συνολικές δαπάνες που κατέβαλε η προσφεύγουσα, οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε δεν επιμερίστηκαν σε κάθε διαμέρισμα, περιλάμβαναν και διαμερίσματα που ήταν κενά.

Επειδή τόσο με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν.2238/94, όσο και με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ορίζονται ρητά και περιοριστικά οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα φυσικών προσώπων από ακίνητα. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, ως φυσικό πρόσωπο, δύναται να εκπέσει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του ακαθάριστου εισοδήματός της για αποσβέσεις, όπως αυτό προβλέπεται στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν.2238/1994 για τη χρήση 2013 και αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2014 ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του εισοδήματος από ακίνητα για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες των ακινήτων.

Επειδή δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η παροχή υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς τους μισθωτές των ακινήτων της και ως εκ τούτου το εισόδημα από τα εν λόγω μισθώματα, δεν συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γεγονός που θα της παρείχε τη δυνατότητα να εκπέσει τις υπό κρίση δαπάνες, στο βαθμό που θα είχε προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος για το σκοπό αυτό και τηρούνταν τα κατά το νόμο προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή για τις δαπάνες, που αναγράφονταν στα μισθωτήρια συμβόλαια, (ΔΕΗ διαμερίσματος και κοινόχρηστων χώρων, ύδρευσης, αποχέτευσης, θέρμανσης, internet, συνδρομητικής τηλεόρασης, καθαριότητας κοινόχρηστων χώρων) και οι οποίες καταβάλλονταν από την εκμισθώτρια (προσφεύγουσα), αλλά στη συνέχεια μετακυλίωνταν στον μισθωτή μέσω του συνολικού τιμήματος που αυτός κατέβαλε στην προσφεύγουσα (κατάθεση στους τραπεζικούς λογ/σμούς της), δεν υφίσταται νομοθετική πρόβλεψη περί έκπτωσης αυτών, εφόσον πρόκειται για εισόδημα από ακίνητα (Α' πηγής), δηλαδή δεν προβλέπεται ρητά η έκπτωσή τους από την φορολογική νομοθεσία (άρθρα 20 έως και 23 του Ν.2238/1994 και άρθρο 39 του Ν.4172/2013).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Η υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.302,67 €	10.302,67 €

Φορολογικό έτος 2014

Η υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. ,

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.415,75 €	11.415,75 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.