



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/02/2019

Αριθμός απόφασης: 357

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

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).

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμ. -2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **12/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, 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 αριθμ. /27-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.355,38 €, πλέον διαφορά τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 543,36 €, πλέον διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη ύψους 108,67 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 9.013,20 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας ύψους 497,77 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ύψους 99,55 €, πλέον διαφορά εισφορά αλληλεγγύης ύψους 664,67 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 20.282,60 €

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994, καθώς και των διατάξεων των ΠΟΛ. 1038/2005 και 1081/2005, λόγω διαφοράς μεταξύ των δηλωθέντων και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο, καθαρών κερδών από ατομική επιχείρηση και από εκμίσθωση ακινήτων. Ειδικότερα :

Η Δ.Ο.Υ. Καβάλας διενήργησε έλεγχο για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012-31/12/2012, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας το ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ (ΦΑΡΜΑΚΕΙΑ), η οποία λειτούργησε έως 10/03/2018, ημερομηνία διακοπής εργασιών. Κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, ο προσφεύγων εκμίσθωσε στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, μία επαγγελματική στέγη, η οποία βρίσκεται στην Καβάλας, για χρήση ξενοδοχείου, ήτοι, ισόγειο, εμβαδού 335 τ.μ. με ποσοστό κυριότητας κατά 50%, ισόγειο εμβαδού 46 τ.μ., με ποσοστό κυριότητας κατά 50%, 1^ο όροφο εμβαδού 335 τ.μ. με ποσοστό κυριότητας κατά 50% και 2^ο όροφο, εμβαδού 335 τ.μ. με ποσοστό κυριότητας κατά 100%. Ο προσφεύγων, στη οικεία δήλωση εισοδήματος, δήλωσε ως ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση των ως άνω ιδιοκτησιών το ποσό των 1.680,00 €.

Η φορολογική αρχή, κατέφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1229/1993 «Φορολογία εισοδήματος από μίσθωση επαγγελματικής στέγης», προσδιόρισε ακαθάριστο μίσθωμα από την εκμίσθωση του εν λόγω ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ποσού ευρώ 19.792,08, ήτοι 329.868,00 x 6 %.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης ισχυριζόμενος τα εξής :

1. Η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας των ως άνω ιδιοκτησιών, δεν έλαβε υπόψη της συγκριτικά στοιχεία από παρόμοιες οικοδομές στην ίδια ή στην ευρύτερη περιοχή, αλλά εσφαλμένα και παρά τις διατάξεις του νόμου, προχώρησε σε προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας του ακινήτου αποκλειστικά με αντικειμενικά κριτήρια κατ'εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1229/1993 . Ωστόσο, μετά από ενδελεχή έρευνα που πραγματοποίησε ο ίδιος στην ευρύτερη περιοχή της Καβάλας, βρήκε μισθωτήριο συμβόλαιο για ξενοδοχειακή επιχείρηση στην παραλία της πόλης της Καβάλας, σύμφωνα με το οποίο ξενοδοχείο 4 αστέρων, χωριτικότητα 150 κλινών με συνολική επιφάνεια 5.561 τ.μ. κτισμένου επί οικοπέδου 846 τ.μ. εκμισθώθηκε με ετήσιο μίσθωμα 199.365,12 ευρώ, για χρονική διάρκεια 17 ετών.

2. Η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας των ακινήτων με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού, δεν έλαβε υπόψη της ότι :

- Σημαντικό ρόλο για το ύψος του μισθώματος, αποτέλεσε το γεγονός ότι στην προσωπική εταιρεία όπου εκμισθώθηκε το ακίνητο μόνοι και αποκλειστικοί εταίροι αυτής, είναι ο ίδιος ο ελεγχόμενος με ποσοστό συμμετοχής 55% και ο πατέρας του με ποσοστό συμμετοχής 45%.
- Επίσης πολύ σημαντικό παράγοντα στον καθορισμό του συμφωνηθέντος μισθώματος αποτέλεσε η ένταξη του ξενοδοχείου σε επενδυτικό πρόγραμμα για τον εκσυγχρονισμό του, με υπαγωγή του στις διατάξεις του ν. 3299/2004.
- Ως προς το ισόγειο της οικοδομής, θα έπρεπε να ληφθεί επιφάνεια 188,85 τ.μ., καθόσον από την εκμισθώτρια ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν χρησιμοποιούνταν χώροι συνολικής επιφάνειας 146,15 τ.μ.
- Ως προς το β' ισόγειο της οικοδομής, δεν θα έπρεπε να ληφθεί επιφάνεια 46 τ.μ., καθόσον δε χρησιμοποιείται από την εκμισθώτρια ξενοδοχειακή επιχείρηση αλλά αποτελεί κύρια κατοικία καθ'όλη την διάρκεια του έτους του πατέρα του κ., ο οποίος είναι ιδιοκτήτης κατά 50%.
- Συνολικά για το ισόγειο και τους λοιπούς ορόφους: Θα πρέπει να αφαιρεθεί ποσοστό 10% από την επιφάνεια των εκτιμώμενων χώρων, καθόσον η επιφάνεια που αναγράφεται στους τίτλους κτήσης αποτελεί τη μικτή επιφάνεια των επιμέρους ανεξάρτητων και διακεκριμένων ιδιοκτησιών επί των οποίων συστήθηκε οριζόντια ιδιοκτησία. (Κεφάλαιο Β περ. 10 της ΠΟΛ 1047/2005).
- Το μίσθωμα που προβλέπεται από το μισθωτήριο αναφέρεται ως ετήσιο και αντιστοιχεί σε μισθωτική αξία ακινήτου για τέσσερις μήνες, δηλαδή κατά την διάρκεια που μένει ανοιχτό το ξενοδοχείο. Ενόψει της συγκεκριμένης πραγματικής

κατάστασης, το ετήσιο ακαθάριστο μίσθωμα που προσδιορίζεται με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1229/1993 να αναχθεί σε τετράμηνη χρήση.

3. Παραβίαση της αρχής της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τους δύο πρώτους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.1 του ν. 2238/94, 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 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....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν. 2238/94, 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....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2παρ.1 του ν. 1962/91, ορίζεται ότι : «Στις μισθώσεις που παρατείνονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1, ο εκμισθωτής έχει από το χρόνο ενάρξεως της παράτασης δικαίωμα αναπροσαρμογής του μισθώματος ανεξάρτητα πότε έγινε η τελευταία. Το νέο μίσθωμα δεν μπορεί να καθορισθεί κατώτερο του 6% ετησίως της προσδιορισμένης, κατά το χρόνο της δημοσιεύσεως του παρόντος νόμου, αντικειμενικής αξίας του μισθίου 1 και στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αυτό, της αγοραίας αξίας του μισθίου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 ΠΟΛ.1229/21.6.93, για τις επαγγελματικές μισθώσεις που συνάπτονται από 1.5.92 και μετά, στις οποίες δεν υπάρχει συμφωνία αναπροσαρμογής του μισθώματος ή αυτή έχει εξαρτηθεί από άκυρη ρήτρα και παρουσιάζουν μίσθωμα

δυσαναλόγως κατώτερο της μισθωτικής αξίας της οικοδομής, ως μισθωτική αξία της οικοδομής, για τις περαιτέρω συγκρίσεις δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο του 6% της αντικειμενικής ή πραγματικής αξίας της οικοδομής ή του 4% της αντικειμενικής ή πραγματικής αξίας των ακάλυπτων χώρων που εκμισθώνονται, εκτός αν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που επιβάλλουν διαφορετική ρύθμιση και οι οποίοι πρέπει να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1149/9-6-1994, παρέχονται οδηγίες σχετικά με την τροποποίηση, βελτίωση και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα. Συγκεκριμένα με την παρ. 17 του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι : « *Επιφάνεια ακινήτου είναι το εμβαδόν αυτού σε τετραγωνικά μέτρα (μ2). Προκειμένου περί κτισμάτων, ως επιφάνεια λαμβάνεται το εμβαδόν αυτών μετά των εξωτερικών τοίχων. Αν στην επιφάνεια περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), ως επιφάνεια λαμβάνεται η μικτή μειωμένη κατά ποσοστό δέκα στα εκατό (10%), δηλ. πολλαπλασιασμένη επί 0,90.*»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Δυνάμει του με αριθμ. /1964 τίτλου κυριότητας του Υπουργείου Γεωργίας, οικόπεδο 335 τ.μ., που βρίσκεται στο 65 οικοδομικό τετράγωνο της του Δήμου του Νομού Καβάλας, παραχωρήθηκε από το ελληνικό δημόσιο στον Επί του ως άνω οικόπεδου και δυνάμει της αριθμ. -1975 άδειας οικοδομής του Γραφείου Πολεοδομικών Εφαρμογών Νομού Καβάλας, ανεγέρθηκε οικοδομή, η οποία λειτουργεί ως ξενοδοχείο Γ΄ κατηγορίας βάσει της αριθ. -1995 άδειας λειτουργίας του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού με την επωνυμία «.....», αποτελούμενη από ισόγειο όροφο, από ισόγειο β΄ όροφο, από 1^ο όροφο, από 2^ο όροφο, από 3^ο όροφο και από το δώμα της, όπως οι όροφοι αυτοί αποτυπώνονται στα σχεδιαγράμματα κατόψεων ορόφων του πολιτικού μηχανικού Ειδικότερα οι όροφοι περιλαμβάνουν: Ισόγειο όροφο με την κεντρική είσοδο της οικοδομής, επιφάνειας 335 τ.μ. με τους κάτωθι χώρους : χώρο υποδοχής, με χώρο ρεσεψιόν και γραφείο, σαλόνι (μπαρ – καφέ), χώρο θέρμανσης, κατάστημα, τον χώρο της κουζίνας, χώρο εστιατορίου, τα κλιμακοστάσια της οικοδομής και τους ανελκυστήρες. Ισόγειος Β΄ όροφος, επιφάνειας 46 τ.μ. που περιλαμβάνει τους κάτωθι χώρους : WC κοινού, WC καταστημάτων και WC προσωπικού και χώρο κατοικίας ξενοδόχου. Πρώτος όροφος επιφάνειας 335 τ.μ. με τους κάτωθι χώρους : δωμάτια, διαδρόμους λινόθηκη, τα κλιμακοστάσια της οικοδομής και χώρους ανελκυστήρων. Δεύτερος όροφος επιφάνειας 335 τ.μ. με τους κάτωθι χώρους : δωμάτια, διαδρόμους, λινόθηκη τα κλιμακοστάσια της οικοδομής και τους χώρους των ανελκυστήρων. Τρίτος όροφος, επιφάνειας 335 τ.μ. με τους κάτωθι χώρους : δωμάτια, διαδρόμους, λινόθηκη τα κλιμακοστάσια της οικοδομής και τους χώρους των ανελκυστήρων και το δώμα που είναι η απόληξη του μηχανοστασίου και των κλιμακοστασίων, όπως αυτό αποτυπώνεται στο σχεδιάγραμμα κάτοψης δώματος του ως άνω πολιτικού μηχανικού.

Με το αριθμ. -1996 συμβόλαιο γονικής παροχής, ο ως άνω ιδιοκτήτης μεταβίβασε, λόγω γονικής παροχής προς τον τον 2^ο όροφο εμβαδού 335 τ.μ. στον οποίο αντιστοιχεί ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου, και προς τον τον 3^ο όροφο εμβαδού 335 τ.μ., στον οποίο αντιστοιχεί ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου, ενώ παρέμεινε στην πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή του, ο ισόγειος όροφος και ο πρώτος άνω του ισόγειου ορόφου.

Στη συνέχεια βάσει του με αριθμ. -2010 συμβολαίου γονικής παροχής, ο άνω ιδιοκτήτης μεταβίβασε, λόγω γονικής παροχής προς τον, κατά πλήρη κυριότητα και κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου το ισόγειο επιφάνειας 335 τ.μ., στον οποίο αντιστοιχεί ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου, το ισόγειο β' όροφο επιφάνειας 46 τ.μ. στον οποίο αντιστοιχεί ποσοστό 2% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου και τον 1^ο όροφο εμβαδού 335 τ.μ., στον οποίο αντιστοιχεί ποσοστό 23% εξ αδιαιρέτου επί του όλου οικοπέδου.

Με το αριθμ. -2007 μισθωτήριο συμβόλαιο οι ανωτέρω εκμίσθωσαν το ξενοδοχείο στην εταιρία «.....», για δέκα έτη, ήτοι, από 3/5/2007 έως 3/5/2017. Το μίσθωμα για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε από τους συμβαλλόμενους στο ποσό των 33.600,00 ευρώ, δηλαδή ετησίως χίλια εξακόσια ογδόντα ευρώ (1.680,00) προς τον κάθε ιδιοκτήτη.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι στο Έντυπο Ε 2 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ» εκτός των άλλων ενοικιαζόμενων ακινήτων, ο προσφεύγων έχει δηλώσει και Ο.Ε. – Α.Φ.Μ. 800118458», ως ακολούθως:

ΟΡΟΦΟΣ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ σε τ.μ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΣΤΟ 2012			ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
		ΑΠΟ	ΕΩΣ	ΜΗΝΕΣ			
2 ^{ος}	335,00	01/01	31/12	12	70,00	100%	840,00
Ισόγειο	335,00	01/01	31/12	12	70,00	50%	420,00
Ισόγειο	46,00	01/01	31/12	12		50%	
1 ^{ος}	335,00	01/01	31/12	12	70,00	50%	420,00
ΑΘΡΟΙΣΜΑ							1.680,00

Το άθροισμα των 1.680,00 €, μεταφέρθηκε στο Κωδικό 121 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση, ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων κ.λ.π.» του Πίνακα Ε «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ» της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του Οικ. έτους 2013.

Επειδή το ετήσιο μίσθωμα που δηλώθηκε (1.680,00 ευρώ), είναι δυσαναλόγως μικρότερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής και επειδή στην περιοχή που βρίσκεται η κρινόμενη οικοδομή, αλλά και στην ευρύτερη περιοχή, δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (περιοχή με ιδιοκατοικούμενα ή ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα), ο έλεγχος, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1229/1993 «Φορολογία εισοδήματος από

μίσθωση επαγγελματικής στέγης», προσδιόρισε ακαθάριστο μίσθωμα από την εκμίσθωση του εν λόγω ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ποσού ευρώ 19.792,08, ήτοι $329.868,00 \times 6\% = 19.792,08$, ως ακολούθως:

ΟΡΟΦΟΣ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΠΟΣΟΣΤΟΥ
Ισόγειο	159.460,00	50%	79.730,00
Ισόγειο (B)	21.896,00	50%	10.948,00
1 ^{ος} όροφος	159.460,00	50%	79.730,00
2 ^{ος} όροφος	159.460,00	100%	159.460,00
ΣΥΝΟΛΟ			329.868,00

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη μισθωτική αξία των ακινήτων με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού, χωρίς να λάβει υπόψη της συγκριτικά στοιχεία από παρόμοιες οικοδομές στην ίδια ή στην ευρύτερη περιοχή, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις του νόμου. Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως καταγράφονται στην από 26/07/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στην ευρύτερη περιοχή δεν βρέθηκαν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (περιοχή με ιδιοκατοικούμενα ή ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα). Το συγκριτικό στοιχείο που επικαλείται ο προσφεύγων, κρίνεται ως απρόσφορο, καθότι δεν τελεί υπό παρόμοιες συνθήκες τόσο ως προς τη θέση του (λιμάνι της Καβάλας), όσο και ως προς το μέγεθος και την κατηγορία του (ξενοδοχείο κατηγορίας 4 αστέρων, χωρητικότητας 150 κλινών με συνολική επιφάνεια 5.561 τ.μ. κτισμένο επί οικοπέδου 846 τ.μ.). Εξάλλου, η εν λόγω ξενοδοχειακή μονάδα εντάχθηκε σε ολοκληρωμένο επενδυτικό πρόγραμμα εκσυγχρονισμού, γεγονός που αποτελεί στοιχείο προσαύξησης της αξίας του ακινήτου. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι η φορολογική αρχή εξέλαβε ως μισθωτική αξία την ελάχιστη που ο νόμος ορίζει ήτοι, το 6% της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής.

Επειδή, περαιτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι από το ισόγειο της οικοδομής, θα έπρεπε να ληφθεί επιφάνεια 188,85 τ.μ., καθόσον από την εκμισθώτρια ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν χρησιμοποιούνταν χώροι συνολικής επιφάνειας 146,15 τ.μ. και επίσης, από το β' ισόγειο της οικοδομής, δεν θα έπρεπε να ληφθεί επιφάνεια 46 τ.μ., καθόσον δε χρησιμοποιείται από την εκμισθώτρια ξενοδοχειακή επιχείρηση, αλλά αποτελεί κύρια κατοικία καθ'όλη την διάρκεια του έτους του πατέρα του κ., ο οποίος είναι ιδιοκτήτης κατά 50% απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθότι σύμφωνα με το αριθμ. -2007 μισθωτήριο συμβόλαιο μισθώθηκε ολόκληρος ο ισόγειος όροφος, ο πρώτος, ο δεύτερος και ο τρίτος όροφος του ξενοδοχείου, ως ενιαία χρήση ξενοδοχείου.

Επειδή βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, στις ως άνω επιφάνειες, περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), ως επιφάνεια λαμβάνεται η μικτή μειωμένη κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

Κατόπιν των ανωτέρω, η αξία των κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια μετά την αφαίρεση ποσοστού 10% από την μικτή επιφάνεια, διαμορφώνεται ως εξής :

Συντελεστές	ΙΣΟΓΕΙΟ 335 τ.μ. κυριότητα κατά 50%	Β'ΙΣΟΓΕΙΟ 46 τ.μ. κυριότητα κατά 50%	1 ^{ος} 335 τ.μ. ΟΡΟΦΟΣ κυριότητα κατά 50%	2 ^{ος} ΟΡΟΦΟΣ 335 τ.μ. κυριότητα κατά 100%
Κόστος εκκίνησης ανά τ.μ. κτίσματος Τιμή εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής της σχετικής υπουργικής απόφασης (850,00X 1,40)	1190,00	1190,00	1190,00	1190,00
Σύνολο επιφάνειας κύριων χώρων (μικτή επιφάνεια μείον 10%)	301,50	41,40	301,50	301,50
Ανήκουν στην κατηγορία Γ' ως προς τον τρόπο κατασκευής	0,80	0,80	0,80	0,80
Συντελεστής παλαιότητας 0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Η αξία του κτίσματος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των μεγεθών και συντελεστών	143.514,00	19.706,40	143.514,00	143.514,00
Η αξία ποσοστού	71.757,00	9.853,20	71.757,00	143.514,00
Συνολική αξία κτισμάτων με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού	296.881,20			

Επειδή μετά τον ανωτέρω επαναπροσδιορισμό, η μισθωτική αξία των μισθωμένων ακινήτων, ύψους **17.812,87 (296.881,20 X 6%)**, είναι ανώτερη από το μίσθωμα (το ετήσιο) που δηλώνεται **(1.680,00€)** σε ποσοστό πλέον του δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του μισθώματος, λαμβάνεται υπόψη, η μισθωτική αξία όπως προκύπτει με αντικειμενικά κριτήρια κατ'εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1229/1993. Το ανωτέρω δε ποσό, μετά την έκπτωση ποσοστού 5% για αποσβέσεις, διαμορφώνεται στο ύψος των 16.922,23 € (17.812,87 X 0,95) και το συνολικό καθαρό εισόδημα από ακίνητα στο ποσό των 24.127,09 € (16.922,23 + 7.214,86).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 και 7 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένες κατηγορίες προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, κ.α.).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι

νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπιοθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό /12-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα, την τροποποίηση της υπ'αρ. -2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ως προς τον επαναπροσδιορισμό της αξίας του ξενοδοχειακού κτιρίου, λόγω μείωσης της μικτής επιφάνειας *κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%)*, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά βάσει απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	50.109,86	72.256,63	70.385,38	20.275,52
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	13.225,44	13.225,44	13.225,44	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	4.357,14	13.712,52	12.984,17	8.627,03
Προκαταβολή φόρου	7.330,03	7.330,03	7.330,03	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	442,49	985,85	926,48	483,99
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρ/μου	88,50	197,17	185,30	96,80
Εισφορά αλληλεγγύης	2.256,55	2.921,22	2.864,81	608,26
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	15.124,71	25.796,79	24.940,79	9.816,08
Διαφορά φόρου τελών εισφορών	-	10.672,08	9.816,08	9.816,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	-	5.169,87	4.908,04	4.908,04
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (62 μήνες X 073= 45,26%)	-	4.440,65	4.442,76	4.442,76

Τελικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή		20.282,60	19.166,88	19.166,88
--	--	-----------	-----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.