



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 07/9/2021

Αριθμός Απόφασης: 2396

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ([ΦΕΚ Β 984-12.03.2021](#)), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 28.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην της, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ. (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών), με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του, κάτοικο, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά της αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων

στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στη προσφεύγουσα, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, λοιπών Φόρων και Τελών – Εισφορών για το έτος 2014.

Στο πλαίσιο του ελέγχου κοινοποιήθηκε το υπ' αρ./2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2014.

Ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από τα ακαθάριστα έσοδα της ποσό 2.100,00 ευρώ για το οποίο δεν έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της και το πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2014.

Συγκεκριμένα το ποσό αυτό είναι το 5% των ακαθαρίστων εσόδων από εκμίσθωση ακινήτων.

Συνετάγη η από 30.12.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εισοδήματος και εκδόθηκε η υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω Πράξης, προβάλλοντας ως λόγο, ότι είναι Παράνομο το αποτέλεσμα του ελέγχου κατά το μέρος που δεν έλαβε υπόψη του τα δεδομένα των βιβλίων της εταιρείας.

* * * * *

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 ν.4172./2013 «Φορολογητέο εισόδημα»

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέμπουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθαρίστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 ν.4172./2013, ορίζονται τα εξής:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων "του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης."
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 ν.4172/2013, 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 ν.4172/2013: 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, εκπίπτουν 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.

Επειδή, στις διατάξεις του ν.4172/2013, από 01.1.2014 δεν προβλέπεται η έκπτωση 5% επί του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων, όπως προβλέπονταν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2238/1994.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.12.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 28.4.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
600,00 ευρώ	600,00 ευρώ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.