



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 20-05-2019

Αριθμός απόφασης: 1596

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 / τ. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440 / τ. Β' / 27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «» και Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύειστη Νήσο Θήρα, Τ.Κ. 847 00, κατά της με αριθμό/21-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/21-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21-12-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος Ν. 2238/1994 της ως άνω Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/21-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **διαφορά φόρου εισοδήματος** συνολικού ύψους 10.441,95€ (αναλογών φόρος 20% ύψους 9.219,41€ πλέον διαφορά συμπληρωματικού φόρου 3% ύψους 555,70€ πλέον διαφορά χαρτοσήμου ύψους 555,70€ πλέον διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 111,14€) πλέον **πρόστιμο της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017**, συνολικού ύψους 9.794,35€ (πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 5.220,78€ πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ίδιου Νόμου ύψους 4.573,57€) λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ήτοι **συνολικό ποσό** ύψους 20.236,30€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 21-12-2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αριθμό/19-09-2017 εντολής τακτικού φορολογικού ελέγχου για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

Από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων του Ν. 2238/1994 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) από την τελευταία όσον αφορά στο ακαθάριστο και στο καθαρό εισόδημα (καθαρά κέρδη) από εκμίσθωση ακινήτων και, συγκεκριμένα, από την εκμίσθωση αυτοτελών οικιών σε οικόπεδα έκτασης 446,30 τ.μ. και 725,28 τ.μ. στη Θήρα των Κυκλάδων που αποκτήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία με τα με αριθμούς/16-10-1998 και/30-05-2000 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτων, αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/07-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), τα οποία κοινοποίησε (με επίδοση) στους εκπροσώπους της προσφεύγουσας εταιρείας την 14-11-2018, καλώντας την εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της εν λόγω κοινοποίησης να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς (USB) τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση καταθέτοντας τις απόψεις της με το με αριθμό πρωτοκόλλου/03-12-2018 υπόμνημά της. Οι εν λόγω απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας δεν ήσαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώθηκαν με το με αριθμό/07-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και, ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 21-12-2018 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος Ν. 2238/1994 και στην έκδοση της με αριθμό/21-12-2018

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013, οι οποίες κοινοποιήθηκαν (με επίδοση) στο φορολογικό εκπρόσωπο του νόμιμου εκπρόσωπου της προσφεύγουσας εταιρείας την 21-12-2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Βάσει των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 24 του Ν. 4178/2013, δεν οφείλονται αναδρομικά φόροι, τέλη και πρόστιμα.
- Διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994 δεν έχουν παρασχεθεί, αλλά από τη γενική διατύπωση του Ν. 4174/2013 προκύπτει ότι δεν αναζητούνται διαφορές φόρου για προγενέστερα του νόμου έτη.
- Μισθώτρια για το κρινόμενο έτος ήταν η θυγατρική εταιρεία του Ομίλου, άμεσα συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα, κερδοφόρα σε όλες τις χρήσεις, οπότε το φορολογικό αποτέλεσμα για τα Δημόσια Ταμεία ήταν μηδενικό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Αναστολή επιβολής κυρώσεων και είσπραξης προστίμων» του Ν. 4178/2013, όπως αυτό ίσχυε πριν από την κατάργησή του με την παρ. 6 του άρθρου 125 του Ν. 4495/2017 (ΦΕΚ Α' 167/03-11-2017) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 03-11-2017 (σύμφωνα με το άρθρο 157), οριζόταν ότι:

«1. Για αυθαίρετες κατασκευές ή χρήσεις, για τις οποίες υποβλήθηκαν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, αναστέλλεται η επιβολή προστίμων και κάθε διαδικασία επιβολής κυρώσεων, καθώς και η είσπραξη ήδη βεβαιωθέντων προστίμων από τις Δ.Ο.Υ. και το Ι.Κ.Α., μέχρι την παρέλευση της προθεσμίας εξόφλησης των προστίμων. Επιτρέπεται η σύνδεση των κτιρίων αυτών με τα δίκτυα κοινής ωφέλειας και η λήψη βεβαίωσης χώρου κύριας χρήσης, μετά την καταβολή τουλάχιστον της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις.

2. Από τη δημοσίευση του παρόντος καταργείται κάθε διάταξη που επιτρέπει την κατ' εξαίρεση σύνδεση αυθαίρετων κτισμάτων με δίκτυα κοινής ωφέλειας και παύουν να ισχύουν βεβαιώσεις ή αποφάσεις που τυχόν έχουν εκδοθεί και δεν έχουν υλοποιηθεί.

3. Για τη σύνδεση κτιρίων ή αυτοτελών ιδιοκτησιών αυτών με δίκτυα κοινής ωφέλειας και για τη λήψη βεβαίωσης χώρου κύριας χρήσης υποβάλλεται, στον αρμόδιο οργανισμό και στην αρμόδια υπηρεσία δόμησης, βεβαίωση του αρμοδίου φορέα για το πληροφοριακό σύστημα, με την οποία πιστοποιείται η καταβολή τουλάχιστον της πρώτης δόσης του ενιαίου ειδικού προστίμου και περιλαμβάνει τα απαραίτητα στοιχεία ταυτοποίησης της ιδιοκτησίας και του κυρίου αυτής.

4. Για τις κατασκευές ή τις χρήσεις για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση υπαγωγής στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλονται πρόστιμα ανέγερσης και διατήρησης ούτε άλλες κυρώσεις, εφόσον εξοφληθούν εμπροθέσμως όλες οι δόσεις καταβολής του ενιαίου ειδικού προστίμου και για όσο χρονικό διάστημα ορίζεται στον παρόντα νόμο, που υπολογίζεται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.
5. Τα παραπάνω ισχύουν για τις ίδιες κατασκευές ή χρήσεις και για εκκρεμείς, σε οποιοδήποτε στάδιο και διαδικασία, σχετικές υποθέσεις.
6. Η υπαγωγή αυθαίρετης αλλαγής χρήσης στις διατάξεις των νόμων 3775/2009(Α' 122), 3843/2010 (Α' 62), 4014/2011 (Α'209) και του παρόντος, δεν συνεπάγεται απαλλαγή αυτών των κατασκευών από άλλες τυχόν προβλεπόμενες ή απαιτούμενες εγκρίσεις ή όρους που αφορούν στη λειτουργία της συγκεκριμένης χρήσης.
7. Η έκδοση ή αναθεώρηση οικοδομικής άδειας κατά τις ισχύουσες διατάξεις, σε δηλούμενο κτίριο ή τμήμα αυτού, κατά το ν. 4014/2011 (Α'209) και τον παρόντα νόμο, μπορεί να γίνεται μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας εξόφλησης του ενιαίου ειδικού προστίμου ή την εξόφληση ποσοστού 30% του συνολικού ποσού προστίμου, κατά τις διατάξεις του παρόντος χωρίς να επιβάλλεται άλλο πρόστιμο.
8. Για τις αυθαίρετες κατασκευές και αλλαγές χρήσης προ τις 28.7.2011, που εξαιρούνται της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή εξαιρέθηκαν της επιβολής κυρώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4014/2011 (Α'209), δεν οφείλονται αναδρομικά ασφαλιστικές εισφορές (ΙΚΑ κ.λπ.) και οποιοσδήποτε φόρος, καθώς και οποιασδήποτε μορφής πρόστιμα και τέλη, όπως το τέλος ακίνητης περιουσίας, καθαριότητας, φωτισμού και δυνητικά ανταποδοτικά τέλη. Τυχόν ήδη καταβληθέντες φόροι, τέλη και πρόστιμα δεν αναζητούνται. Η αλλαγή χρήσης δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τέλους του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 (Α' 62), καθώς και των τελών του ν. 25/1975 (Α' 74) και του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (Α' 2), όπως ισχύουν και δεν επιβάλλονται αναδρομικά διαφορές που προκύπτουν ως προς το ύψος των τελών, οι οποίες προέρχονται από την αλλαγή χρήσης.
9. Για τη χρήση κατοικίας κατά τον υπολογισμό της αξίας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου (φόρος μεταβίβασης, κληρονομιών, ακίνητης περιουσίας, ΤΑΠ, προσδιορισμός τεκμηρίου διαβίωσης) για όλους τους χώρους τόσο σε υπόγειες στάθμες όσο και στους εσωτερικούς εξώστες, και τις σοφίτες, εφαρμόζεται μειωτικός συντελεστής 50%.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994:

«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 τριάνμισι 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 τριάνμισι 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, [...].

2. [...]

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη 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 τριάνμισι 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 [...].

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν υποβολής των με αριθμούς/28-03-2017 και/29-03-2017 δηλώσεων ένταξης στις διατάξεις του Ν. 4178/2013, με ημερομηνίες οριστικής υπαγωγής την 31-05-2017 και την 23-06-2017, αντίστοιχα, τακτοποίησε αυθαίρετες κατασκευές επί των οικοπέδων έκτασης 725,28 τ.μ. και 446,30 τ.μ., αντίστοιχα, στηΘήρα των Κυκλάδων, οι οποίες, σύμφωνα με την από 21-12-2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., υφίσταντο, με βάση τις εν λόγω δηλώσεις, στην ιδιοκτησία της κατά την επίμαχη χρήση (2012).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και, πιο συγκεκριμένα, βάσει των «Βεβαιώσεων περαίωσης της διαδικασίας υπαγωγής στο Ν. 4178/2013» για τις αυθαίρετες κατασκευές επί των ως άνω οικοπέδων, η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να υπαχθεί οριστικά στις διατάξεις του εν λόγω Νόμου, εξόφλησε πλήρως τις υποχρεώσεις της, όπως αυτές απορρέουν από τις προαναφερθείσες διατάξεις, καταβάλλοντας: α) τα σχετικά τέλη υπαγωγής (παράβολα), β) τα αντίστοιχα ποσοστά ανταπόδοσης ΤΕΕ και γ) τα ενιαία ειδικά πρόστιμα με έκπτωση 20% λόγω εφάπαξ πληρωμής τους.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, για τις υπό κρίση οικοδομές επί των προαναφερθέντων οικοπέδων πληρούνταν οι προϋποθέσεις απαλλαγής από φόρους, πρόστιμα κ.λπ., όπως αυτές καθορίστηκαν με τις

διατάξεις του Ν. 4178/2013, και, κατά συνέπεια, μη νομίμως καταλογίστηκε από τον έλεγχο για τις οικοδομές αυτές εισόδημα των παρ. 1 και 3 του άρθρου 22 του Ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.και την ακύρωση της με αριθμό/21-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Οικονομικό έτος: 2013

Φόρος εισοδήματος: 0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.