



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

21/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2241

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 03/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας ".....", ΑΦΜ με διεύθυνση επί της ,νομίμως εκπροσωπούμενης από τον κατά της υπ' αριθ.υπ' αρ./2-5-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οικονομικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2-5-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου

(ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.)οικονομικού έτους 2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/04/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18/07/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03/06/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας “.....”, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /2-5-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.815,00€, πλέον 5.686,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω διαφοράς μεταξύ των δηλωθέντων και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο καθαρών κερδών από εκμίσθωση των ακινήτων της προσφεύγουσας και ειδικότερα:

Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενήργησε έλεγχο κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 στην αλλοδαπή - εξωχώρια εταιρία “.....” με Α.Φ.Μ. με έδρα τον και διεύθυνση στην Ελλάδα επί της - και αντικείμενο δραστηριότητας στη χώρα μας την εκμετάλλευση ακινήτων έως 22/10/2010 – ημερομηνία διακοπής εργασιών. Κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο η εν λόγω εταιρία εκμίσθωνε ως γραφεία, σε Ε.Π.Ε. του Α.Ν. 89/67, δύο (2) επαγγελματικές στέγες – γραφεία ιδιοκτησίας της, επιφανείας 239,10 τ.μ. η καθεμία κείμενες στον 3° & 4° όροφο οικοδομής στο 35° Ο.Τ. σχεδίου πόλης επί της οδού και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2008 δήλωσε ως ακαθάριστα έσοδα από την εκμίσθωση των εν λόγω ακινήτων το ποσό των 28.800,00€ και καθαρά κέρδη 26.886,00€

Η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη το γεγονός ότι το μίσθωμα που δηλώθηκε είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, που είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώθηκε σε ποσοστό 15% τουλάχιστον του μισθώματος, καθώς και τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 2238/94 και τις διατάξεις των σχετικών εγκυκλίων Υ.Ο. Ε16494/ΠΟΛ347/17-12-1986 και 1085407/1170/Α0012/ΠΟΛ1229/21-06-1993, σύμφωνα με τις οποίες, σε περίπτωση που το κατάστημα, γραφείο, αποθήκη κλπ βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, το ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωσή τους δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό 6% της αντικειμενικής αξίας τους, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 42.800,00€ και τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 40.466,00€ ως εξής:

ΟΡΟΦΟΣ	ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΟΡΟΦΟΥ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ τ.μ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΑΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)	ΣΥΝΤ/ΣΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΟ ΑΚΑΘ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
3 ^{ος}	2.250,00	1,30	239,10	0,85	0,60	356.677,42			
4 ^{ος}	2.250,00	1,30	239,10	0,85	0,60	356.677,42			
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΑΞΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΑΡΘΡ. 41 Ν. 1249/1982 €						713.354,84	6,00%	42.800,00	
ΜΕΙΟΝ									
Αποσβέσεις 3%								1.284,00	
Δαπάνες ασφαλίσεων								1.050,00	
Σύνολο καθαρών κερδών									40.466,00

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενη τα εξής :

α) ότι η μισθωτική αξία οιοδήποτε ακινήτου δεν μπορεί να υπολογισθεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του 5% της αντικειμενικής αξίας όταν πρόκειται για εισοδήματα από ακίνητα Α΄ Πηγής ως εν προκειμένω.

β) ότι δεν υφίστανται αυτές καθ΄ αυτές οι προϋποθέσεις εφαρμογής της ΠΟΛ. 1229/1993, και συνακόλουθα δεν θεμελιώνεται στο νόμο με βάση συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά η εφαρμογή της από την προσβαλλόμενη πράξη, η οποία είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη.

γ) ότι προϋπόθεση εφαρμογής των διατάξεων της ΠΟΛ. 1229/1993 είναι το συμφωνηθέν μίσθωμα να είναι δυσαναλόγως κατώτερο του 15% της μισθωτικής αξίας του ακινήτου και

δ) και ότι το δηλούμενο μίσθωμα πρέπει να συγκριθεί με αυτό άλλων ακινήτων που εκμισθώνονται υπό παρόμοιες συνθήκες και δεν έχει σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις η από τον έλεγχο επικαλούμενη χωροταξική θέση των ακινήτων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. 2238/94 σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.τ.λ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο **χωρίς αντάλλαγμα**, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από 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 ή αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/82, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μισθωτική αξία οιοδήποτε ακινήτου δεν μπορεί να υπολογισθεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του 5% της αντικειμενικής αξίας όταν πρόκειται για εισοδήματα από ακίνητα Α΄ Πηγής ως εν προκειμένω, είναι νόμω και ουσία αβάσιμος γιατί στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για μισθωμένες επαγγελματικές στέγες έναντι μισθώματος και όχι άνευ ανταλλάγματος όπως προϋποθέτει η εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.1 του ν. 2238/94 “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 συμ-

φωνία 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 τριάμισι 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 της παρ.9 ΠΟΛ.1229/21.6.93 Ε.Δ.Υ.Ο., 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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δηλούμενο μίσθωμα πρέπει να συγκριθεί με αυτό άλλων ακινήτων που εκμισθώνονται υπό παρόμοιες συνθήκες είναι νόμω και ουσία αβάσιμος δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εξέλαβε ως μισθωτική αξία την ελάχιστη που ο νόμος ορίζει προς σύγκριση με άλλες μισθωτικές αξίες οικοδομών της ίδιας περιοχής, ήτοι το 6% της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής.**

Επειδή κατά την ελεγχόμενη χρήση η προσδιορισθείσα αξία των ακινήτων με τον αντικειμενικό προσδιορισμό του άρθρου 41 του ν. 1249/82 υπολείπονταν της πραγματικής εμπορικής αξίας αυτών, ορθώς και επεικώς η φορολογική αρχή λαμβανομένων υπόψη και των οικονομικών συνθηκών προσδιόρισε την μισθωτική αξία των κρινόμενων ακινήτων ίση με ποσό 6% επί της αντικειμενικής αξίας και δεν προέβη σε σύγκριση με τη μισθωτική αξία άλλων οικοδομών, δεδομένου ότι τα συμφωνημένα μισθώματα για επαγγελματικές στέγες της περιοχής δεν ήταν δυνατόν να είναι κάτω της αντικειμενικής αξίας αυτών ως μικρότερης της εμπορικής – πραγματικής.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση η μισθωτική αξία των μισθωμένων ακινήτων (42.800,00€) είναι ανώτερη από το μίσθωμα (το ετήσιο) που δηλώνεται (28.800,00€) σε ποσοστό πλέον του δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του μισθώματος ,απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής της ΠΟΛ. 1229/93 , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας ότι δεν συντρέχει αυτή είναι ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.2238/94 “ 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.

Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου της πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες , για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους και στη συνέχεια για δαπάνες επισκευής και συντήρησης για όλες γενικά τις οικοδομές.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/03/2014 έκθεση ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ...../03-06-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της “.....” Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθμ./02-05-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 :

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	3.815,00
Διαφορά τελών χαρτοσήμου από εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	420,00
Διαφορά εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α	84,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.578,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (120%)	504,00
Εισφορά Ο.Γ.Α στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	100,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.501,80

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).