



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

Καλλιθέα 18-11-2014

Αριθμός απόφασης:3690

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569803
ΦΑΞ : 210 9531321

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα την οδός και αντίκλητο στην Ελλάδα την φοροτεχνικό του, Αρ. Αδείας /, κάτοικο, κατά των υπ' αρ. /, /, /, /, /, /, / της προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006-2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αρ. /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... της προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006-2013 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση πλήρους ελέγχου φόρου εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του της εταιρείας, 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 τις υπ' αρ. /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... της προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006-2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 20-10/31-1-2005 ποσού 6381,94€, πλέον 7658,33€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2006 ποσού 48327,99€, πλέον 57993,59€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2007 ποσού 53212,10€, πλέον 63854,52€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2008 ποσού 36671,69€, πλέον 44006,03€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2009 ποσού 24634,19€, πλέον 25126,87€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2010 ποσού 20855,03€, πλέον 16266,92€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2011 ποσού 17783,36€, πλέον 9603,01€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-1-2012 ποσού 17783,36€, πλέον 5335,00€ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από καταλογισμό από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. εισοδήματος από ιδιόχρηση / δωρεάν παραχώρηση ακινήτου για τις χρήσεις 2005-2012, επειδή η φορολογική αρχή έκρινε για τις δηλώσεις των οικονομικών ετών 2006, 2007 και 2008 (χρήσεις 2005, 2006, 2007) ότι η προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση από το νόμιμο εκπρόσωπο ότι το ακίνητο παρέμεινε κενό δεν αποτελούσε επαρκές στοιχείο, ενώ ζητήθηκαν και δεν προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου λογαριασμοί κοινής ωφέλειας ή οποιαδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το ακίνητο ήταν κενό, ενώ για τα επόμενα οικονομικά έτη 2009-2013 διαπιστώθηκε ότι υπήρχε διαφορά άνω του 15% μεταξύ της μισθωτικής αξίας του ακινήτου που βασίζεται στην αντικειμενική αξία του ακινήτου βάσει του άρθ. 22 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και του δηλωθέντος μισθώματος, για την οποία καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος στη διαφορά μεταξύ της κατ' έλεγχο σύμφωνα με τα ανωτέρω προσδιορισθείσας μισθωτικής αξίας του ακινήτου και του δηλωθέντος ενοικίου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1^{ος} Λόγος: Η εταιρεία αγόρασε το ακίνητο στις και ξεκίνησε εργασίες μικρής κλίμακας επισκευής για τις οποίες δεν χρειαζόταν άδεια οικοδομής και οι οποίες τελείωσαν στις αρχές του 2008. Για την περίοδο 2005-2007 πρέπει να γίνουν δεκτές η υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου ότι ήταν κενό το ακίνητο και οι βεβαιώσεις της ΔΕΗ και ΕΥΔΑΠ.
- 2^{ος} Λόγος: Για τις επόμενες χρήσεις 2008-2012 ο έλεγχος πρέπει να κάνει δεκτό ότι το καταβαλλόμενο μίσθωμα είναι υψηλό σε σχέση με τη διαμορφούμενη μισθωτική αξία της περιοχής.

Επί του 1^{ου} λόγου:

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε βεβαιώσεις της ΔΕΗ και ΕΥΔΑΠ οι οποίες παρουσιάζουν υψηλή κατανάλωση ρεύματος και νερού που προσιδιάζουν σε κατανάλωση κανονικής χρήσης του ακινήτου και όχι την ισχυριζόμενη κατανάλωση εργασιών μικρής κλίμακας και περιορισμένης χρήσης (φωτισμού κλπ καθώς και του φύλακα) καθώς, η διαφορά στην κατανάλωση του ρεύματος όπως προκύπτει από το προσκομισμένο αντίγραφο της ΔΕΗ από την προσφεύγουσα, κατά το διάστημα πριν και κατά το διάστημα μετά την ενοικίασή του, όπως φαίνεται από το μισθωτήριο συμβόλαιο, δεν είναι αξιοσημείωτη, ώστε να δικαιολογεί ότι το ακίνητο ήταν κενό (βλ. προσκομισμένο αντίγραφο της ΔΕΗ) και πιθανώς να οφείλεται σε χρήση κλιματιστικών κλπ.

Επειδή οι εργασίες διάρκειας πλέον των δύο ετών δεν χαρακτηρίζονται ως μικρής κλίμακας για τις οποίες μάλιστα δεν απαιτείται οικοδομική άδεια, ενώ ο ισχυρισμός είναι αναπόδεικτος καθώς δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα παραστατικό δαπάνης (υλικών ή υπηρεσιών) που να τις αποδεικνύει.

Επειδή η Υπεύθυνη Δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας ότι το ακίνητο παρέμενε κενό είναι εκτιμώμενη ελεύθερα κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας και δεν είναι ικανή από μόνη της να αποτελέσει πλήρη απόδειξη και δεν γίνεται αποδεκτή ως αποδεικτικό μέσο από το Δημόσιο και συνεπώς από την υπηρεσία μας.

Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός περί μη χρήσης του ακινήτου από την κτήση του έως και την εκμίσθωσή του την προκύπτει αβάσιμος και αναπόδεικτος καθώς προκύπτει από τους λογαριασμούς ΔΕΗ και ΕΥΔΑΠ ότι το ακίνητο χρησιμοποιείται. Κατά συνέπεια ο καταλογισμός τεκμαρτού εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/94 για την περίοδο αυτή από την φορολογική αρχή προκύπτει επαρκώς αιτιολογημένος και νόμιμος.

Επί του 2^{ου} λόγου:

Για το διάστημα από έως η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το συμφωνημένο μίσθωμα των 7500€/μήνα είναι υψηλό σε σχέση με τη διαμορφούμενη μισθωτική αξία της περιοχής λόγω κυρίως της οικονομικής κρίσης.

Επειδή από άρθρο 22 Ν. 2238/94 «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα» προβλέπεται 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 δυσανάλογως 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 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) 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 τρίαμισι 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, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο [άρθρο 66 του Ν. 2717/1999](#) (ΦΕΚ 97/Α').

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.

.....

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη 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 τρίαμισι 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. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παρ. 1.».

Επειδή για την υπό έλεγχο περίοδο 01/07/2008 έως 31-12-2012 όπου από την φορολογική αρχή καταλογίστηκε διαφορά μεταξύ μισθωτικής αξίας του ακινήτου (βάσει της αντικειμενικής του αξίας σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 2238/94) και μισθώματος, και ειδικότερα

για το διάστημα 2008-2009 οι αγοραίες αξίες των ακινήτων ήταν υψηλές, και επομένως η μισθωτική αξία του ακινήτου (υπολογισμένη βάσει της αντικειμενικής του) δεν μπορεί να θεωρηθεί υψηλή σε σχέση με το συμφωνημένο μίσθωμα. Πρέπει ακόμα να συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι το ακίνητο αποκτήθηκε έναντι αξίας 15.000.000€, τίμημα ενδεικτικό της θέσης, πολυτέλειας κλπ στοιχείων του και κατά συνέπεια αυτού η μισθωτική αξία που υπολογίστηκε από τον έλεγχο επί της βάσει της αντικειμενικής που για την χρήση 2005 ήταν 2956.883,72€, για τις χρήσεις 2006 και 2007 ήταν 4043337,93€, για τις χρήσεις 2008 και 2009 ήταν 5.202584,42€ και για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 ήταν 4880955,66€ (οι οποίες δεν αμφισβητούνται) Χ 3,5%, δηλαδή επί τη βάσει αξιών υποπολλαπλάσιων της πραγματικής (έστω και των μειωμένων λόγω κρίσης) δεν μπορούν να θεωρηθούν υπερβαίνουσες την πραγματική. Επιπλέον από την διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του ν.2238/1994 προβλέπεται ρητά ότι **«Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους»**, κατά συνέπεια η αμφισβήτηση της μισθωτικής αξίας στην παρούσα είναι απαράδεκτη.

Επειδή το ακίνητο μισθώθηκε στον του, ιδιοκτήτη του των μετοχών της εταιρείας μαζί με την σύζυγό του του, κατά συνέπεια δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός ότι το συμφωνηθέν μίσθωμα των 7500,00€ αντιπροσωπεύει την αγοραία μισθωτική αξία του ακινήτου.

Για τους λόγους αυτούς δεν γίνεται δεκτός ο λόγος της προσφυγής, ο δε κατ' έλεγχο προσδιορισμός του εισοδήματος με εφαρμογή του κανόνα ότι αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τριάμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία προκύπτει σύννομος και επαρκώς αιτιολογημένος για όλες τις επίδικες πράξεις.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η με αρ. /2014 ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας και να επικυρωθούν οι υπ' αρ. /.... , /.... , /.... , /.... , /.... , /.... της προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006-2013.

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

A/A	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	20-10/31-12-2005	14040,27
2	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2006	106321,58
3	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2007	117066,62
4	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2008	80677,72
5	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2009	49761,06
6	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2010	37121,95
7	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2011	27386,37
8	Φ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1-1/31-12-2012	23118,36

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).